

UNIwersytet Łódzki
Wydział Zarządzania

Zuzanna Firkowska-Jakobsze

Rozprawa doktorska

***Koncepcja zintegrowanego raportu finansowego gminy jako
jednostki samorządu terytorialnego***

Promotor: **dr hab. Radosław Ignatowski, prof. UŁ**

Łódź 2017

Spis treści

Wstęp	7
--------------------	----------

Rozdział 1

Źródła i koncepcje teoretyczne zarządzania publicznego jako tło systemu rachunkowości gmin	18
---	-----------

1.1. Charakterystyka sektora finansów publicznych w Polsce	18
1.1.1. Pojęcie sektora finansów publicznych w Polsce	18
1.1.2. Funkcje finansów publicznych	28
1.1.3. Struktura samorządu terytorialnego w Polsce	30
1.1.4. Ustrój oraz organizacja samorządu terytorialnego krajów Unii Europejskiej	36
1.1.5. Zadanie publiczne jako istota funkcjonowania gmin jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego.....	41
1.2. Rozwój koncepcji zarządzania publicznego	46
1.2.1. Tradycyjna administracja publiczna	51
1.2.2. Współczesne koncepcje zarządzania publicznego.....	56
1.2.3. Zarządzanie gminą w koncepcji nowego zarządzania publicznego – podejście strategiczne	63
1.3. Teoria kosztów transakcyjnych fundamentem paradygmatu menedżerskiego zarządzania gminą	68

Rozdział 2

Sprawozdawczość finansowa i budżetowa gmin w warunkach globalizacji gospodarki światowej	85
---	-----------

2.1. Wyzwania stojące przed rachunkowością budżetową w warunkach globalizacji.....	85
2.1.1. Harmonizacja a standaryzacja rachunkowości sektora publicznego	85

2.2. Wpływ regulacji międzynarodowych na kształt modeli rachunkowości sektora budżetowego w Polsce	90
2.2.1. Memoriałowe ukierunkowanie sprawozdawczości finansowej w sektorze publicznym	105
2.3. Sprawozdawczość finansowa w sektorze finansów publicznych w Polsce	113
2.3.2. Identyfikacja użytkowników informacji o sytuacji finansowej gminy i ich potrzeby informacyjne	117
2.4. Regulacje prawne sprawozdawczości finansowej gmin.....	120
2.4.1. Zakres i zasady sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia	120
2.4.2. Użyteczność informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia gmin	127
2.4.3. Potencjał informacyjny sprawozdawczości budżetowej jako element sprawozdawczości finansowej gmin.....	129
2.4.4. Pożądane kierunki zmian w sprawozdawczości finansowej sektora budżetowego w Polsce	135

Rozdział 3

Zmiany w rachunkowości gmin w kontekście wdrażania instrumentów nowoczesnego zarządzania publicznego.....

3.1. Zadanie i cel jako wyznaczniki działania jednostek sektora finansów publicznych.....	143
3.2. Efektywność i skuteczność jako podstawowe parametry sprawności gmin	147
3.3. Budżet zadaniowy jako instrument zwiększenia sprawności polskich gmin	152
3.3.1. Budżet zadaniowy jako narzędzie menedżeryzmu w polskich gminach.....	152
3.3.2. Budżetowanie jako podstawa działalności gmin	159
3.3.3. Mierniki budżetu zadaniowego.....	163

3.3.4. Bariery i korzyści ze stosowania budżetu zadaniowego w polskich gminach	167
3.4. Doświadczenia z wdrożeniem i wykorzystaniem budżetu zadaniowego	173
3.4.1. Ocena wdrożenia budżetu zadaniowego w polskich jednostkach samorządowych	173
3.5. Wybrane doświadczenia na świecie z wdrożeniem i wykorzystaniem budżetu zadaniowego - wnioski i implikacje dla Polski	181
3.6. Budżet zadaniowy a wieloletnie planowanie budżetowe – wieloletnia prognoza finansowa gmin	190

Rozdział 4

Strategiczna karta wyników jako uniwersalny i elastyczny system pomiaru dokonań gmin

4.1. Pomiar dokonań gmin jako determinanta racjonalnego działania.....	197
4.2. Wybrane modele dokonań i ich pomiaru w gminach	200
4.3. Struktura i funkcje strategicznej karty wyników dla gmin.....	206
4.3.1. Perspektywa klienta	213
4.3.2. Perspektywa finansowa	214
4.3.3. Perspektywa procesów wewnętrznych	216
4.3.4. Perspektywa uczenia się i rozwoju	217
4.4. Implementacja strategicznej karty wyników w gminie	219
4.5. Zalety i bariery wdrożenia strategicznej karty wyników w gminie	225

Rozdział 5

Wyniki badania empirycznego wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim.....

5.1. Pytania i hipotezy badawcze oraz wybór metod badania	229
---	-----

5.2. Badanie ankietowe – opis badania oraz jego rezultatów	231
5.2.1. Organizacja badania	231
5.2.2. Analiza informacji o gminach oraz o ich systemie rachunkowości	233
5.3.3. Podsumowanie weryfikacji hipotez badawczych	262
5.3.4. Model rozwoju rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim	263
Rozdział 6	
Analiza przypadku wdrożenia zintegrowanego raportu finansowego jako narzędzia zarządzania i oceny pomiaru dokonań w gminie Polana.....	269
6.1. Charakterystyka i diagnoza społeczno-gospodarcza Gminy POLANA	271
6.2. Strategia jako instrument kreowania polityki rozwoju w Gminie POLANA.....	275
6.2.1. Analiza SWOT – mocne i słabe strony Gminy POLANA.....	277
6.2.2. Wizja i misja Gminy	279
6.3. Powiązanie strategii Gminy POLANA z alokacją zasobów i budżetowaniem	280
6.4. Zintegrowany raport finansowy jako narzędzie zarządzania i oceny pomiaru dokonań w gminie POLANA	283
Podsumowanie i wnioski końcowe	313
Załącznik. Kwestionariusz ankiety na temat identyfikacji potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych gmin na tle ewolucji narzędzi rachunkowości zarządczej.....	316
Wykaz literatury	322
Spis rysunków.....	339
Spis tabel	341

Wstęp

Przemiany ustrojowe w Polsce po 1989 roku, nasilające się procesy integracji światowej i umiędzynarodowienia życia gospodarczego, rosnące i zmieniające się potrzeby człowieka spowodowały szereg zmian w otoczeniu, funkcjonowaniu i zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych. Zachodzące zmiany stanowią wyzwanie dla całej gospodarki, ale przede wszystkim dla gmin, które powinny realizować zadania w sposób skuteczny i efektywny zgodnie z założeniami nurtu nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi (*New Public Management*, NPM). Rośnie zatem rola rachunkowości gmin jako systemu informacyjnego, który staje się narzędziem umożliwiającym zwiększenie skuteczności i efektywności działania gmin oraz optymalizacji zarządzania tymi podmiotami. Ponadto, realizacja założeń NPM jest możliwa dzięki wykorzystaniu nowoczesnych narzędzi rachunkowości zarządczej. W niniejszej rozprawie przyjęto założenie, że metody rachunkowości zarządczej wykorzystywane przez organizacje sektora prywatnego mogą zostać zastosowane w gminach. Jest to możliwe dzięki dostosowaniu tych narzędzi do specyfiki gmin, będących reprezentantem jednostek samorządowych sfery finansów publicznych.

W związku z powyższym w rozprawie poddana została krytyce obowiązująca i stosowana rachunkowość i sprawozdawczość finansowa¹ gmin w Polsce i jednocześnie uwypuklając konieczność zastosowania narzędzi, które będą umożliwiały holistyczne spojrzenie na gminę, wspomagając proces zarządzania, w oparciu o dane finansowe i niefinansowe, opierając się na planowaniu strategicznym i wykorzystaniu narzędzi rachunkowości zarządczej oraz ocenie dokonań z uwzględnieniem kosztów transakcyjnych. Zdaniem Autorki obecna sprawozdawczość finansowa gmin powinna ewoluować w kierunku zwiększonej jej użyteczności, prezentując i dostarczając tym samym bardziej przejrzyste, zrozumiałe i wiarygodne dane. Taką jakość zarządzania zapewnia między innymi koncepcja zintegrowanej karty wyników (*Balanced Scorecard*), którą Autorka postrzega jako niezbędne narzędzie zarządzania gminą.

Balanced Scorecard (BSC) jest powszechnie znaną na całym świecie koncepcją zarządzania strategicznego organizacjami. Wykorzystywana jest ona zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym. Wszechstronność wykorzystania tego narzędzia wynika z faktu, iż narzędzie to jest zespołem różnych innych instrumentów wspomagających proces

¹ Sprawozdawczość finansowa w niniejszej dysertacji będzie obejmowała sprawozdania budżetowe oraz sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia.

zarządzania i ocenę dokonań organizacji. Sukcesy wdrożenia *Balanced Scorecard* na świecie potwierdzają znaczenie wykorzystania do pomiaru dokonań, nie tylko tradycyjnych mierników finansowych i niefinansowych oraz spojrzenie na organizację holistycznie, z czterech perspektyw: klienta, finansowej, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju. Jednakże, w polskich gminach narzędzie to jest w niewielkim stopniu doceniane i wykorzystywane. Autorka rozprawy postanowiła wykorzystać koncepcję BSC wraz z jej instrumentarium (dopasowane do realiów i obowiązków sprawozdawczych polskich gmin) zaprezentować swój głos w dyskusji nad potencjalnym kształtem i kierunkiem rozwoju współczesnej rachunkowości i sprawozdawczości gmin.

Zainteresowanie Autorki rozprawy gminą, jako jednostką samorządu terytorialnego, nie było przypadkowe. Wynika to z faktu iż, w reformowaniu sektora publicznego, który podąża w kierunku koncepcji *New Public Management*, gminy zostały, zdaniem Autorki, pominięte przez ustawodawcę. Nie narzucił on im bowiem wprost żadnych obowiązków prawnych, które mogłyby spowodować wzrost efektywności zarządzania tego sektora oraz możliwości dokonania jej oceny. Przedstawione przesłanki uzasadniają wybór gminy, jako obiektu badawczego rozprawy doktorskiej, stanowiąc podstawę do określenia problemu badawczego oraz determinują cele dysertacji.

Autorka sformułowała następujący problem badawczy: **ocena wdrożenia i wykorzystania budżetu zadaniowego i narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce wspomagających proces decyzyjny i ocenę dokonań** oraz postawiła pytanie badawcze następującej treści: **jakie czynniki determinują rozwój narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce?**

Celem głównym rozprawy jest **opracowanie koncepcji zintegrowanego raportu finansowego dla gmin, jako jednostki samorządu terytorialnego** (stanowiącej podmiot badań empirycznych opisanych w niniejszej pracy), który poprzez zastosowanie różnych narzędzi zarządzania i rachunkowości, będzie umożliwiał z jednej strony realizację procesu zarządzania, z drugiej strony wypełnianie obowiązków prawnych (formalnych), a po trzecie będzie stanowił właściwe narzędzie komunikacji gminy z interesariuszami. Ponadto, zaproponowany przez Autorkę rozprawy zintegrowany raport finansowy ma na celu spełnienie założeń *New Public Management* oraz redukcję kosztów transakcyjnych ponoszonych przez każdą ze stron transakcji².

² Transakcja, w rozumieniu wymiany informacji *ex post* lub *ex ante* między jednostką sektora finansów publicznych a innymi użytkownikami.

W niniejszej rozprawie termin raport finansowy odnosi się do sprawozdawczości finansowej gminy oraz wszystkich innych instrumentów (wieloletnia prognoza finansowa, budżet zadaniowy, *Benchmarking*) jako kompleksowe narzędzie wspomagające proces zarządzania i ocenę dokonań gmin. Zdaniem Autorki, autorskie rozwiązanie w pełni integruje powiązania pomiędzy wszystkimi elementami sprawozdawczości finansowej gmin, a ponadto wspomaga proces decyzyjny i ocenę ich dokonań.

Osiągnięcie głównego celu dysertacji ułatwia wskazanych niżej realizacja celów szczegółowych.:

1. Objasnienie istoty i specyfiki funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych w świecie, w tym gmin oraz ewolucja zarządzania tymi podmiotami mających tu zastosowanie wybranych teorii ekonomicznych.
2. Omówienie regulacji krajowych i zagranicznych dotyczących sprawozdawczości finansowej gmin, wskazanie wyzwań stojących przed rachunkowością tych podmiotów w dobie globalizacji oraz wskazanie pożądanых kierunków zmian w systemie rachunkowości polskich gmin.
3. Wyjaśnienie determinantów działania gmin, jakimi są zadania i cel(e), omówienie koncepcji budżetu zadaniowego, jako narzędzia menedżeryzmu w polskich gminach, a także przedstawienie wybranych doświadczeń na świecie z wdrożeniem i wykorzystaniem budżetu zadaniowego oraz wnioski i implikacje dla Polski.
4. Omówienie zagadnienia związanego z pomiarem dokonań, przedstawienie wybranych modeli dokonań dla oraz szczegółowa prezentacja koncepcji *Balanced Scorecard* jako holistycznego systemu pomiaru dokonań dla gmin.
5. Analiza wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce oraz opracowanie modelu rozwoju rachunkowości zarządczej dla badanych gmin.
6. Przedstawienie propozycji koncepcji zintegrowanego raportu finansowego dla gmin w Polsce.

Realizacji celów rozprawy odpowiada, sformułowana na podstawie badań literaturowych, teza. Na podstawie powyższych założeń sformułowano tezę: *obecna sprawozdawczość budżetowa gmin nie wspomaga procesu decyzyjnego i uniemożliwia rzetelną ocenę ich dokonań.*

Dla zrealizowania celu rozprawy oraz do zweryfikowania sformułowanej wcześniej tezy zastosowano następujące metody badawcze:

1. Studia literaturowe z dziedziny rachunkowości zarządczej, zarządzania finansami jednostek sektora finansów publicznych oraz krytyczna analiza odpowiednich aktów

prawnych i opracowań rządowych. Studia literaturowe objęły kluczowe pozycje w literaturze światowej oraz dostępne opracowania dotyczące wdrażania koncepcji *Balanced Scorecard* w polskiej literaturze. Celem badań literaturowych było rozpoznanie dotychczasowych opracowań dotyczących oceny wdrożenia i wykorzystania budżetu zadaniowego oraz narzędzi rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem koncepcji *Balanced Scorecard* oraz porównanie wyników badań z przeprowadzonych w literaturze z empirycznymi autorskimi wynikami badań przedstawionymi w niniejszej dysertacji.

2. Analiza wybranego obiektu badawczego metodą analizy przypadku, analiza dokumentów pierwotnych i wtórnych oraz wywiadów swobodnych z pracownikami analizowanego obiektu. Badanie to zostało podjęte dla zrealizowania celu głównego pracy oraz sformułowania wniosków końcowych w formie wytycznych do budowania zintegrowanego raportu finansowego dla gminy.
3. Przeprowadzenie badań ankietowych. Badanie to zostało przeprowadzone w celu weryfikacji postawionych hipotez oraz opracowanie modelu rozwoju rachunkowości zarządczej dla gmin w Polsce.

Należy w tym miejscu podkreślić, iż przeprowadzone badania w niniejszej dysertacji z wykorzystaniem triangulacji determinują wyższą jakość przeprowadzonych badań oraz dały pełniejszy obraz badanego problemu.

Autorka sformułowała hipotezy badawcze (przedstawione poniżej), które zostały zweryfikowane z wykorzystaniem narzędzi statystycznych. Studium empiryczne realizowane było w formie badań ankietowych na podstawie autorskiego kwestionariusza ankiety. Z kolei, wywiad swobodny z pracownikami wybranej gminy w województwie łódzkim oraz analiza dokumentów źródłowych badanej gminy umożliwiły Autorce rozprawy na przygotowanie studium przypadku dla tej gminy nazwanej w rozprawie „POLANA”³. Na tej podstawie, Autorka dokonała oceny możliwości wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej umożliwiającej efektywne zarządzanie gminami spójne z założeniami *New Public Management* oraz rzetelne wypełnianie obowiązków prawnych (formalnych) w zakresie sprawozdawczości finansowej gmin.

Hipoteza główna stanowi, że **zakres wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczych przez gminy nie jest zdeterminowany czynnikami zewnętrznymi, lecz**

³ Jest to nazwa gminy użyta dla celów rozprawy, ponieważ Autorka rozprawy nie uzyskała zgody na użycie nazwy własnej, faktycznie istniejącej gminy z województwa łódzkiego.

rozwojem świadomości zarządców gmin o potrzebie zastosowania narzędzi wspomagających proces zarządzania i ocenę dokonań.

Rozwinięciem hipotezy głównej są następujące hipotezy szczegółowe:

H1:	Głównymi beneficjentami informacji o gminie są jej mieszkańcy.
H2:	Sporządzane sprawozdania finansowe przez gminy służą głównie wypełnianiu obowiązków prawnych.
H3:	Główny beneficjent informacji o gminie wpływa na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych.
H4:	Wykorzystywane lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminach zależą od stosowanej ewidencji kosztów.
H5:	Gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętnie wielkością (mierzoną ilością dochodów na mieszkańca i/lub liczbą mieszkańców gminy) niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie.
H6:	Charakterystyki gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej są identyczne jak gmin go nie wykorzystujących.
H7:	Mediana danej charakterystyki w grupie gmin chcących wdrożyć budżet zadaniowy jest identyczna jak w grupie gmin nie chcących go wdrożyć.
H8:	Gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych.

Realizacji celów rozprawy doktorskiej została podporządkowana jej struktura. Rozprawa doktorska składa się z dwóch głównych części: część analizy literatury i odpowiednich aktów prawnych, do której zaliczono cztery jej pierwsze rozdziały oraz część empiryczną, złożoną z dwóch ostatnich rozdziałów, w tym analizy i oceny wyników badań ankietowych wśród skarbników gmin w województwie łódzkim oraz opracowanie koncepcji zintegrowanego raportu finansowego dla gminy „POLANA”.

Rozdział pierwszy jest podzielony na trzy obszary tematyczne. W pierwszej części Autorka wyjaśniła specyfikę funkcjonowania gmin jako jednostki samorządu terytorialnego. Na podstawie studiów literaturowych, Autorka dokonała analizy i podkreśliła niejednoznaczność w stosowaniu pojęć sektor publiczny, sektor finansów publicznych oraz dylematy związane z uznaniem różnych organizacji jako jednostki sektora finansów publicznych. Ponadto, został przedstawiony ustrój oraz organizacja samorządu terytorialnego krajów Unii Europejskiej. Następnie Autorka przedstawiła ewolucję zarządzania publicznego oraz jego determinanty, bowiem współczesny kształt zarządzania jednostkami publicznymi, w tym gminami, integruje dorobek epok wcześniejszych z osiągnięciami teraźniejszymi. Przeobrażenia jakie miały miejsce w nie tak odległej historii zarządzania publicznego, a wcześniej administrowaniu podmiotami sfery publicznej, wpłynęły na obecny kształt administracji publicznej. W celu zrozumienia istoty reform i zmian w administracji publicznej omówione zostały węzłowe problemy, rozpoczynając od administracji publicznej określanej

mianem tradycyjnym modelem administracji publicznej, biurokratycznym lub administracją weberowską. Kolejna część rozdziału została poświęcona przedstawieniu i uzasadnieniu wykorzystania w niniejszej dysertacji teorii kosztów transakcyjnych. Bowiem, zdaniem Autorki, założenia koncepcji *New Public Management* mają na celu redukcję kosztów transakcyjnych ponoszonych przez każdą ze stron transakcji. Ponadto, w środowisku sektora publicznego, zasada menedżeryzmu stanowi podstawę wykorzystania systemów pomiarowych, w procesie podejmowania decyzji i oceny osiągnięć danej organizacji oraz stanowi bazę teoretyczną koncepcji *Balanced Scorecard*. Autorka wskazuje, że obecny system rachunkowości w większości gmin, nie jest w pełni wykorzystany (nie stosuje się narzędzi rachunkowości zarządczej), dostosowany jest jedynie do wypełniania obowiązków prawnych i statystycznych ciążących na tych podmiotach, uniemożliwia identyfikację kosztów transakcyjnych i zarządzanie nimi. Informacje generowane przez taki system nie wspomagają procesu zarządzania, a także nie dostarczają użytecznych informacji interesariuszom wewnętrznym i zewnętrznym⁴. Powstaje zatem asymetria informacyjna, która w obszarze finansów publicznych nie powinna występować.

Drugi rozdział niniejszej dysertacji został także podzielony na dwa obszary. Pierwszy omawia kluczowe aspekty związane z wyzwaniami stojącymi przed gminami w warunkach globalizacji, drugi natomiast omawia regulacje rachunkowości i sprawozdawczości finansowej gmin w Polsce. Zachodzący proces globalizacji dotyczy nie tylko organizacji sektora prywatnego, ale także publicznego. Globalizacja, w sektorze publicznym wiąże się z wieloma zmianami, na które muszą reagować zarówno ustawodawca, jak i sami zarządcy tych podmiotów. Przed ustawodawcą ciąży obowiązek zmian instytucjonalno-prawnych, w celu zwiększenia dostosowania jednostek sektora finansów publicznych do zachodzących zmian w otoczeniu oraz zwiększenia ich przejrzystości. Sprostanie wymogom, które przynosi globalizacja, stanowi także wyzwanie dla profesjonalistów rachunkowości.

Należy podkreślić, że rachunkowość sektora publicznego w czasie globalizacji oraz niestabilnym otoczeniu instytucjonalnym nabiera coraz wyższej rangi. Użytkownicy sprawozdań finansowych tych podmiotów oczekują rzetelnych i użytecznych informacji finansowych oraz możliwości oceny efektywności zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, w tym gmin. Trend ten widoczny jest w Polsce, ale także w wielu krajach europejskich i na świecie. Na kanwie tych potrzeb ewoluują regulacje, a w ślad za tym:

⁴ Użytkownicy zewnętrzni, w niniejszym opracowaniu, rozumiani są jako mikro otoczenie gminy, tj. mieszkańcy gminy, przedsiębiorcy działający na lokalnym rynku, instytucje finansowe i inni dostarczyciele kapitału oraz samorządowe i lokalne agendy rządowe.

stosowane zasady i modele sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych. Wymogi stawiane przed rachunkowością jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin (przejrzystość, efektywność gospodarowania zasobami, rozliczalność zarządców, stosowanie statystyk europejskich ESA 2010, MSRSP⁵ lub innych potencjalnych standardów) pokazują, iż nieuniknione jest (w dłuższej perspektywie) wdrożenie pełnego kanonicznego modelu rachunkowości memoriałowej.

Ponadto, Autorka w niniejszym rozdziale dysertacji wykazała, że rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych jest bardzo zróżnicowana w poszczególnych krajach. Wskazane zostały także przez Autorkę działania jakie są podejmowane na szczeblu międzynarodowym, w celu zharmonizowania i standaryzacji zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej tych podmiotów.

Następnie, w rozprawie w rozdziale drugim Autorka omawia (przedstawia i analizuje) regulacje krajowe i zagraniczne sprawozdawczości finansowej gmin. Przeprowadzona analiza miała na celu wykazanie związków i zależności z procesem kierowania i zarządzania jednostką, czyli użytecznością raportowania w procesie podejmowania decyzji, a także ukazanie potrzeby dokonania zmian w systemie rachunkowości gmin w Polsce. W przeprowadzonych, - w niniejszym rozdziale - rozważaniach Autorka wskazywała na wiele dysfunkcji obowiązujących zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych. Przedstawiona krytyka sprawozdawczości finansowej gmin miała na celu otwarcie przestrzeni do poszukiwania alternatywnych rozwiązań lub uzupełnienia istniejących. Zatem, w niniejszym rozdziale, zostały podjęte próby wskazania kierunków zmian w systemie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej gmin, spełniające wymogi i oczekiwania jej użytkowników, a także założenia koncepcji *New Public Management*. Celem tego rozdziału jest także propagowanie, wśród zarządców i skarbników, menedżerskiego modelu zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, w tym gminami, wraz z jego instrumentarium (budżet zadaniowy, rachunek kosztów, pomiar dokonań za pomocą wskaźników niefinansowych, *Balanced Scorecard* czy nawet zastosowanie podejścia *Lean management*), ponieważ przejrzyste raportowanie gwarantuje większe zaufanie obywateli i innych użytkowników tych sprawozdań.

Rozdział trzeci dysertacji został poświęcony proponowanym zmianom w rachunkowości w kontekście wdrażania narzędzi *New Public Management*. Ponadto, w rozdziale tym zostały omówione problemy związane z pomiarem efektywności i skuteczności świadczonych usług

⁵ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Publicznej.

gmin. Autorka wykazała, że kierowanie się wielowymiarową efektywnością jest bardzo istotne, ponieważ pomiar efektywności umożliwia przede wszystkim oszacowanie skutków działania. Jednakże, Autorka dowodzi, że wykorzystanie miar efektywności w procesie decyzyjnym i ich oceny w polskich gminach jest nadal nieusystematyzowane i trudne do wdrożenia. „W praktyce realizacja zadań w samorządach poddana jest jedynie ocenie celowości i zgodności z prawem. Dominującą zatem kulturą wydatkowania środków jest skuteczność (*effectivity*), a nie efektywność (*efficiency*). Liczy się przede wszystkim realizacja zadania – zasadność takich, a nie innych wydatków ma tu mniejsze znaczenie”⁶. Zatem, w Polsce, z punktu widzenia systemu budżetowego państwa, efektywność nie stanowi istotnego kryterium oceny wydatkowania środków publicznych. Zaprezentowane podejście poddawane jest krytyce, czego skutkiem są zmiany legislacyjne finansów publicznych. Celem tych działań jest wdrażanie do zarządzania jednostkami publicznymi koncepcji *New Public Management*, którego głównymi postulatami jest pomiar wyników działania i efektywności. Zatem, głównym celem koncepcji NPM jest usprawnienie zarządzania i efektywność podejmowanych działań w jednostkach sektora publicznego, w tym gminach. Poprawa zarządzania w sektorze publicznym, w kierunku modelu menedżerskiego, możliwa jest dzięki implementacji narzędzi i technik zarządzania i rachunkowości wykorzystywanych przez jednostki sektora prywatnego. Proces ten wymaga jednak jeszcze wielu zmian legislacyjnych, zmian świadomości zarządców gmin i urzędników, a także implementacji różnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Obecnie, w Polsce wdrażany jest budżet zadaniowy, który jest rekomendowany przez koncepcję NPM. Budżet zadaniowy wykorzystywany jest także, w różnym zakresie, w wielu krajach europejskich, a przyjęte rozwiązania wynikają głównie z uwarunkowań polityczno-ekonomicznych.

W niniejszym rozdziale Autorka wskazuje, że tradycyjne ujęcie budżetu jest mało transparentne, nie zawiera czytelnej informacji o polityce wydatkowej gminy, co w konsekwencji uniemożliwia komunikację ze społeczeństwem oraz innymi zewnętrznymi interesariuszami. Prezentacja tego budżetu utrudnia także ocenę efektywności działania gmin przez użytkowników zewnętrznych. Zatem, przedstawiona w niniejszym rozdziale krytyka obecnego kształtu budżetowania wskazuje, że zarządzanie gminami musi cały czas ewoluować, pomimo ogromnych starań i zmian jakie zostały już w Polsce dokonane. W związku z powyższym, przed polskimi gminami jeszcze sporo trudnej pracy: zmian systemowych i behawioralnych, aby zarządzanie nimi było w pełni efektywne i transparentne.

⁶ Lubińska T., Będzieszek M., Marska-Dzioba N. (red.) (2015), *Zarządzanie finansami publicznymi a efektywność*, Difin, Warszawa, s. 193.

Ponadto, niezbędne są zmiany w rachunkowości, która powinna dostarczać informacji użytecznych dla różnego grona odbiorców. Wdrożenie budżetu zadaniowego w gminach jest niezbędne, aby dokonać racjonalizacji wydatków publicznych i możliwości oceny ich efektywności. Budżet zadaniowy jest nie tylko bardziej czytelny, ale także dostarcza szerszy zakres informacji. Determinuje to wzrost wiarygodności gmin i zwiększenie zaufania obywateli, ale także całego systemu finansów publicznych. Dlatego, zdaniem Autorki, wdrożenie budżetu zadaniowego jest niezbędnym minimum na drodze do zwiększania nowoczesności zarządzania gminami oraz zwiększenia zaufania wśród obywateli. Ponadto, Autorka uważa, iż wdrożenie budżetu zadaniowego w gminach umożliwiłoby powiązanie go ze strategią rozwoju oraz wieloletnimi planami finansowymi i inwestycyjnymi, a także innymi narzędziami strategicznej rachunkowości zarządczej jak BSC.

W rozdziale czwartym zaprezentowano problematykę pomiaru dokonań gmin oraz wybrane modele dokonań. Przedstawiona została także systematyka metod i narzędzi rachunkowości zarządczej mająca na celu zaprezentowanie różnych koncepcji pomiaru dokonań, które mógłby zostać wdrożone i wykorzystywane przez gminy. Autorka wskazała powiązania pomiędzy różnymi narzędziami i metodami rachunkowości zarządczej.

W rozdziale tym wskazanych zostało wiele niekwestionowanych korzyści wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej. Bowiem, instytucje te, w erze globalizacji, wiedzy i niepewności otoczenia oraz orientacji na potrzeby klienta potrzebują narzędzi umożliwiających skuteczne wdrażanie i monitorowanie wyznaczonej przez jednostkę strategii. A. Szycha⁷ zauważa, że system pomiaru wyników jest koniecznym ogniwem w łańcuchu wiodącym od misji i strategii jednostki gospodarczej do jej działań operacyjnych. Zatem, w rozdziale tym została podkreślona rola strategii, ponieważ kluczowym czynnikiem sukcesu jest trafnie wdrożona strategia oraz stopień jej realizacji. Efektywne wdrażanie strategii jest z kolei zdeterminowane wykorzystaniem narzędzi rachunkowości zarządczej. Jak zostało wykazane w rozdziale trzecim niniejszej rozprawy, budżet zadaniowy jest niezbędny w procesie przygotowywania wieloletniej prognozy finansowej i inwestycyjnej gminy. Wobec powyższego, budżet zadaniowy powinien stanowić instrument realizacji strategicznych zamierzeń, co z kolei implikuje konieczność powiązania go ze strategią. Zdaniem Autorki, wieloletnia prognoza finansowa projektowana bez użycia jakiegokolwiek narzędzi rachunkowości zarządczej czy budżetu zadaniowego jest bardzo uproszczonym

⁷ Szerzej na ten temat. Szycha A. (2007), *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru wyników przedsiębiorstwa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 41, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 173.

i ułomnym narzędziem planowania długoterminowego. Wobec powyższego obligatoryjna wieloletnia prognoza finansowa staje się fikcją, bowiem gminy nie posiadające żadnych mechanizmów kontroli wydatków (poza zrównoważeniem budżetu) i pomiaru dokonań. Narzędziem spełniającym zapotrzebowanie na informacje w procesie decyzyjnym oraz umożliwiającym pomiar dokonań gmin jest *Balanced Scorecard*. BSC jest jednym z tych narzędzi, które w wielu krajach, są wykorzystywane przez menedżerów sektora publicznego w celu poprawy technik zarządzania oraz przełożenia sformułowanej strategii na działanie. Ponadto, koncepcja ta pomaga stworzyć miary realizacji strategii instytucji publicznej w sposób zrównoważony, łącząc miary finansowe (oparte na danych historycznych) z niefinansowymi pomiaru dokonań gmin. W rozdziale zostały też wskazane trudności i bariery we wdrażaniu BSC w gminach w Polsce.

W rozdziale piątym zaprezentowano wyniki własnego badania empirycznego przeprowadzonego w latach 2016-2017 pośród gmin w województwie łódzkim. Kwestionariusz ankiety skierowany został do skarbników gmin. Uzasadnieniem skierowania kwestionariusza ankiety do zdefiniowanej wyżej grupy badawczej był fakt, iż ta grupa respondentów legitymuje się wysoką wiedzą i kwalifikacjami oraz, zdaniem Autorki, powinna posiadać szeroki światopogląd na temat systemu rachunkowości w gminie. Osoby te, są także współodpowiedzialne za funkcjonowanie gmin, a będąc jednocześnie pracownikami wpływają na pracę innych osób. Takie podejście można uznać za uzasadnione, gdyż daje badaczowi możliwość poznania nie tylko opinii i uwag kadry zarządzającej, ale dodatkowo pozwala na dokonanie porównań postrzegania tych samych zjawisk i procesów przez pracownika.

Celem badania empirycznego było wskazanie głównych beneficjentów informacji o gminie, zakresu możliwości wykorzystania i wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej, a także analiza wykorzystania systemu rachunkowości gmin w procesie podejmowania decyzji oraz ocenie jej efektywności. Badanie miało także na celu przedstawienie zakresu planowanych zmian w systemie rachunkowości gmin (z listy instrumentów proponowanych w ramach rachunkowości zarządczej) oraz sprawdzenia czy, a jeśli tak, to które nowoczesne narzędzia wspierające zarządzanie zostały wdrożone w tych podmiotach. Uzyskane wyniki w badaniu empirycznym pozwoliły na przeprowadzenie szczegółowej analizy problemu badawczego, zweryfikowaniu postawionych hipotez badawczych, a także sporządzeniu modelu rozwoju rachunkowości zarządczej w gminach oraz zaprezentowanie wniosków końcowych.

W ostatnim, szóstym rozdziale dysertacji, została przedstawiona koncepcja zintegrowanego raportu finansowego dla Gminy POLANA. Autorskie rozwiązanie ma na celu powiązanie w sposób logiczny i zrozumiały menedżerskiego raportu finansowego wraz z jego instrumentarium, dostarczając informacji użytecznych w procesie zarządzania i ocenie dokonań. W graniach użyteczności zintegrowanego raportu finansowego Autorka rozumie także jego porównywalność, zarówno pionową (kolejno następujące po sobie okresy obrachunkowe w ramach tego samego podmiotu), jak i poziomą (na tle innych podmiotów), a także ograniczony do minimum subiektywizm sporządzającego sprawozdanie w ocenie przydatności danej informacji finansowej i niefinansowej dla określonych (zdefiniowanych w niniejszym rozdziale) użytkowników (w kontekście agregowania czy pomijania danych).

W zakończeniu rozprawy (Podsumowanie i wnioski końcowe) sformułowano końcowe wnioski, wynikające z rozważań zawartych w dysertacji, przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych, w tym wskazano na możliwe lub niezbędne dalsze badania naukowe, jakie mogłyby lub powinny być przeprowadzane w badanym obszarze.

Rozprawa doktorska stanowi wynik kilkuletnich badań literaturowych oraz wieloetapowych badań empirycznych Autorki. Potwierdzeniem tych badań są dotychczasowe artykuły i referaty, w których Autorka podejmowała próby przedstawienia istoty rachunkowości zarządczej, rozwoju zarządzania publicznego oraz implementacji budżetu zadaniowego w gminach.

W niniejszej dysertacji, zaprezentowane przemyślenia są także wynikiem rozmów naukowych z prof. nadzw. dr hab. Radosławem Ignatowskim, licznych i wartościowych uwag, które pozwoliły wzbogacić treść rozprawy, za co jestem Panu Profesorowi ogromnie wdzięczna.

Szczególne podziękowania kieruję również do moich Koleżanek i Kolegów z Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, którzy zawsze służyli merytorycznym wsparciem.

Wyrażam nadzieję, że niniejsza praca wzbogaci rozwój nauki w dyscyplinie finanse, a przede wszystkim w obszarze rachunkowości oraz będzie punktem odniesienia do dalszych pogłębionych analiz i dyskusji naukowych.

Rozdział 1

Źródła i koncepcje teoretyczne zarządzania publicznego jako tło systemu rachunkowości gmin

1.1. Charakterystyka sektora finansów publicznych w Polsce

1.1.1. Pojęcie sektora finansów publicznych w Polsce

Sektor publicznych w Polsce od lat ulega transformacji i ewolucji. Zdaniem S. Owsiaka⁸ zmiany zachodzące w tym sektorze zdeterminowane są zmieniającym się otoczeniem i doktryną państwa. Dlatego, zdaniem Autorki, niemożliwe było podjęcie rozważań w niniejszej dysertacji dotyczących ustroju sektora finansów publicznych, bez zdefiniowania i usystematyzowania pojęć dotyczących sektora publicznego i sektora finansów publicznych, zakresu i funkcji tego sektora oraz scharakteryzowaniu podstawowych jego form organizacyjno-prawnych.

J. Kleer wyróżnia trzy sposoby definiowania sektora publicznego⁹:

- podejście funkcjonalne, w którym sektor publiczny tworzą jednostki posiadające władzę administracyjną lub wykonujące obowiązki służby publicznej,
- podejście prawnoinstytucjonalne, w którym do sektora publicznego zaliczane są tylko jednostki wymienione w odpowiednich regulacjach prawnych,
- podejście finansowe, w którym sektor publiczny zawiera wszystkie jednostki finansowane głównie ze środków publicznych.

W literaturze przedmiotu akademicy¹⁰ podzielają pogląd w trudności ustalenia jednoznacznej definicji pojęcia „sektor publiczny”. Wskazuje się, że termin ten może być różnie definiowany w zależności od przyjętego celu badania czy kryterium klasyfikacji. Zatem, koegzystują obok siebie definicje ekonomiczne, statystyczne i prawne, w których kryterium klasyfikacji jednostek sektora publicznego mogą być: charakter działalności, rodzaj własności, współudział w kształtowaniu finansów publicznych lub też kryterium wydatków związanych z funkcjami państwa. Według Głównego Urzędu Statystycznego (GUS)¹¹ na sektor publiczny składa się ogół podmiotów gospodarki narodowej grupujących własność

⁸ Owsiak S. (2005), *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa, s. 389.

⁹ Kleer J. (2005), *Identyfikacja dóbr wytwarzanych przez sektor publiczny*, [w:] Kleer J. (red.), *Sektor publiczny w Polsce i na świecie. Między upadkiem a rozkwitem*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa, s. 12.

¹⁰ M.in. Kosikowski C. (2006), *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa, s. 17; Miłaszewicz D. (2014), *Problemy społecznej efektywności sektora publicznego*, Studia Ekonomiczne nr 180, Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s.163.

¹¹ <http://stat.gov.pl>

państwową (Skarbu Państwa i państwowych osób prawnych), własność jednostek samorządu terytorialnego lub samorządowych osób prawnych oraz "własność mieszaną" z przewagą kapitału (mienia) podmiotów sektora publicznego.

Zatem, sektor publiczny w Polsce tworzy system powiązanych ze sobą różnorodnych organizacji i instytucji, instrumentów i środków, które służą do wykonywania funkcji przypisywanych państwu tj. alokacyjnej, redystrybucyjnej, stabilizacyjnej, a także osiągania celów poprzez realizację zadań i usług publicznych.

D. Miłaszewicz¹² podkreśla, że brak jasnych kryteriów charakteryzujących te podmioty sprawia, iż bardzo często w literaturze przedmiotu stosowane są zamiennie określenia państwo i sektor publiczny. Podobnie jest w anglojęzycznych opracowaniach dotyczących sektora publicznego, określenia *public sector* oraz *government* (rząd, państwo) używane są jako synonimy. Jednak J. E. Stiglitz¹³, uważa, że państwo różni się od pozostałych instytucji tym, iż dysponując środkami przymusu¹⁴, może podejmować działania niemożliwe w przypadku instytucji prywatnych.

¹² Miłaszewicz D. (2014), op. cit., s.164.

¹³ Stiglitz J. E. (2004), *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 16.

¹⁴ Należy w tym miejscu podkreślić, że obecnie istnieją także organizacje międzynarodowe o charakterze polityczno-wojskowym, które także posiadają środki przymusu, w celu wyegzekwowania zadeklarowanych działań ich członków. Jest to między innymi Organizacja Traktatu (Paktu) Północnoatlantyckiego (NATO), której zasady gwarantują wzajemną pomoc militarną członków Paktu na wypadek napaści zbrojnej na jednego z nich i traktuje to zobowiązanie jako zbiorową samoobronę. Państwa członkowskie zobowiązane są na mocy tego Traktatu prowadzić działania nie tylko militarne w celu wymuszenia pokoju eliminując grupy partyzanckie czy terrorystyczne. Podobną funkcję pełni Organizacja Narodów Zjednoczonych (ONZ). Jej głównymi organami są: Zgromadzenie Ogólne, Rada Bezpieczeństwa, Rada Gospodarcza i Społeczna, Rada Powiernicza, Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości. Celem ONZ jest utrzymanie międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa, ale także współpraca w skali światowej dla rozwiązywania międzynarodowych zagadnień gospodarczych, społecznych, kulturalnych, humanitarnych i dla poszanowania praw ludzkich oraz podstawowych swobód. Karta Narodów Zjednoczonych nakłada na państwa obowiązek regulowania sporów, a Rada Bezpieczeństwa może zażądać od członków Organizacji Narodów Zjednoczonych zastosowania środków, które mogą obejmować całkowite lub częściowe zerwanie stosunków gospodarczych oraz komunikacji: kolejowej, morskiej, lotniczej, pocztowej, telegraficznej, radiowej i innej, jak również zerwanie stosunków dyplomatycznych. W przypadku, gdy Rada Bezpieczeństwa uzna, że wyżej wymienione środki są niedostateczne może przeprowadzić akcje, które obejmują: demonstrację, blokadę i inne operacje sił zbrojnych, powietrznych, morskich lub lądowych członków Organizacji Narodów Zjednoczonych. Aby przyczynić się do utrzymania międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa, wszyscy członkowie Organizacji Narodów Zjednoczonych zobowiązują się postawić do dyspozycji Rady Bezpieczeństwa, na jej żądanie. Innym przykładem międzynarodowej organizacji mającej do dyspozycji środki przymusu – sankcje, jest Unia Europejska (UE), która powstała na mocy Traktatu z *Maastricht*. Obejmuje ona zagadnienia dotyczące przede wszystkim: wspólnej polityki rolnej, polityki handlowej, polityki zagranicznej i bezpieczeństwa, a także współpracy policji i urzędów celnych. Państwa wstępujące do UE muszą całkowicie zaakceptować jej *acquis communautaire*, czyli dorobek prawny Wspólnot Europejskich i Unii Europejskiej (m.in. orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, akty prawne, dyrektywy, decyzje i umowy międzynarodowe). Prawo wspólnotowe posiada prymat przed prawem krajowym państw członkowskich. Szczególną cechą tego prawa jest to, że szereg jego aktów prawnych podlega bezpośredniemu zastosowaniu i w przypadkach wewnętrznych państw

Finansowym wyrazem realizacji funkcji i zadań sektora publicznego są finanse publiczne. W literaturze przedmiotu badacze często traktują pojęcia „sektor publiczny” i „sektor finansów publicznych” jako synonimy. W statystyce publicznej Unii Europejskiej czy OECD¹⁵ sektor finansów publiczny określany jest mianem *general government*, czego odpowiednikiem jest polskie określenie sektor instytucji rządowych i samorządowych rozumiany jako zbiór instytucji tworzących państwo (*government*), a wydatki i dochody tego sektora nazywane są wydatkami i dochodami publicznymi¹⁶.

Odmienne zdania są W. Ziółkowska¹⁷ oraz C. Kosikowski¹⁸, którzy twierdzą, że używanie zamiennie terminów „finanse publiczne” i „sektor publiczny” jest błędne, ponieważ pojęcie „sektor finansów publicznych” i „sektor publiczny” nie są tożsame. Wynika to z faktu, jak podkreśla C. Kosikowski¹⁹, iż nie wszystkie podmioty sektora publicznego są zaliczane do jednostek sektora finansów publicznych. Cytowany autor akcentuje, że sektor finansów publicznych nie obejmuje m.in. przedsiębiorstw państwowych²⁰ i banków państwowych oraz spółek prawa handlowego z udziałem kapitału państwowego lub komunalnego. Prawdopodobnie, taki stan rzeczy wynika z faktu, iż „posługiwanie się zwrotem „sektor finansów publicznych” rozpoczęło się niedawno i to zarówno w prawie, jak i nauce”²¹.

członkowskich UE ma walor bezpośredniej skuteczności. Zatem UE wywiera duży wpływ na państwo członkowskie. Organizacje te, a w szczególności UE, bezpośrednio wpływa na kształt sektora finansów publicznych, a w szczególności na system rachunkowości instytucji sektora finansów publicznych mający zapewnić transparentność tego sektora. Efektem wypełnienia zobowiązań Polski dotyczących zmian w zakresie organizacji i funkcjonowania sektora finansów publicznych zawartych w takich dokumentach jak: Program Konwergencji czy Krajowy Program Reform na rzecz realizacji Strategii Lizbońskiej były ostatnie reformy finansów publicznych. Zasadniczym celem tej ustawy było zapewnienie przejrzystości finansów publicznych, poprzez wprowadzenie m.in. Wieloletniego Planu Finansowego Państwa, a na szczeblu samorządowym Wieloletniej Prognozy Finansowej, rozwiązań w zakresie budżetu zadaniowego, wprowadzenie nowych regulacji usprawniających i wzmacniających system audytu wewnętrznego. Szerzej na ten temat: <http://www.nato.int/>; <http://www.unic.un.org.pl>, Pieńkos J. (2004), *Prawo międzynarodowe publiczne*, Kantor Wydawniczy ZAKAMYCZE, Kraków, s. 469-561, Uzasadnienie do ustawy o finansach publicznych http://www.nettax.pl/serwis/nawosci/Projekty/080929_01uz.pdf [dostęp: 2.06.2017 r.].

¹⁵ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (*Organisation for Economic Co-operation and Development*, OECD), międzynarodowa, międzyrządowa organizacją gospodarczą, skupiającą 34 wysoko rozwinięte państwa, w tym Polskę, które łączy akceptacja dla zasad demokracji i gospodarki rynkowej. Szerzej na ten temat: <http://www.msz.gov.pl>

¹⁶ Miłaszewicz D. (2014), op. cit., s.164-165.

¹⁷ Ziółkowska W. (2010), *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań, s. 14.

¹⁸ Kosikowski C. (2006), op. cit., s. 25.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ Samodzielny, samorządny i samofinansujący się przedsiębiorca posiadający osobowość prawną, tworzony przez organ założycielski, którym mogą być naczelne lub centralne organy administracji państwowej, Narodowy Bank Polski, banki państwowe lub w uzasadnionych przypadkach inny organ państwowy. <https://www.msp.gov.pl>

²¹ Kosikowski C. (2006), op. cit. s. 17.

Reasumując powyższe rozważania, można zatem zgodzić się z opinią B. Guziejewskiej, która uważa, że „finanse publiczne są związane z ustrojem politycznym, gdyż są atrybutem władzy, instrumentem w rękach władz publicznych, warunkiem funkcjonowania instytucji państwa i finansowania potrzeb zbiorowych”²² przez podmioty publicznoprawne²³.

Kolejną kontrowersję budzi również terminologia, która jest stosowana w nauce finansów publicznych zajmującą sektorem publicznym lub sektorem finansów publicznych. Według W. Ziółkowskiej²⁴ i A. Szewczuka²⁵ wynika to z faktu, że w polskojęzycznej literaturze przedmiotu sektor publiczny nie jest wyraźnie zdefiniowany. Także ustawa o finansach publicznych (UoFP)²⁶ nie wskazuje różnic pomiędzy sektorem publicznym, a sektorem finansów publicznych.

Podstawy prawne finansów publicznych zawarte są w wielu aktach prawnych. Podstawowymi aktami prawnymi regulującymi ten obszar są: ustawa o finansach publicznych, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (RP)²⁷, a także ustawa o rachunkowości²⁸ (UoR), która stanowi podstawę ewidencji księgowej operacji zachodzących w sektorze finansów publicznych. Przedstawiony katalog ustaw i innych aktów prawnych regulujący funkcjonowanie sektora finansów publicznych w Polsce jest bardzo rozporozszony i nie jest katalogiem zamkniętym. Ponadto, akty prawne regulujące ten sektor w wielu zagadnieniach są niekompletne.

Obowiązująca ustawa o finansach publicznych nie zawiera definicji sektora finansów publicznych, zawarte w tym akcie prawnym są jedynie definicje finansów publicznych oraz zakres tego sektora.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych (art. 3 UoFP) został określony zakres procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, do których należy w szczególności:

- 1) gromadzenie dochodów i przychodów publicznych,
- 2) wydatkowanie środków publicznych,
- 3) finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,

²² Guziejewska B. (2010), *Finanse publiczne wobec wyzwań globalizacji*, Poltext, Warszawa, s.8.

²³ Podmioty publicznoprawne A. Wernik definiuje jako podmioty realizujące zadania państwa. Por. Wernik. A. (2011), *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa, s. 12.

²⁴ Ziółkowska W. (2010), op. cit., s. 164.

²⁵ Szewczuk A. (2008), *W sprawie statusu ekonomiki sektora publicznego. Rozbieżności interpretacyjne*, [w:] Głuchowski J. (red.), *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, s. 27.

²⁶ Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r., Dz. U. nr 157, poz. 1240, z późn. zm.

²⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.

²⁸ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 1994 nr 121 poz. 591 z późn. zm.

- 4) zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne,
- 5) zarządzanie środkami publicznymi,
- 6) zarządzanie długiem publicznym,
- 7) rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

„Instytucje, a raczej w świetle nauk o zarządzaniu, organizacje publiczne, określa się w literaturze jako jednostki sektora publicznego, obejmującego instytucje państwowe i samorządowe oraz ich jednostki organizacyjne realizujące zadania publiczne”²⁹. W UoFP (art. 9) ustawodawca określił skład jednostek organizacyjnych³⁰ tworzących sektor finansów publicznych w Polsce. Zalicza się do nich:

- 1) organy władzy publicznej³¹, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
- 2) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki³²,
- 3) jednostki budżetowe,
- 4) samorządowe zakłady budżetowe,
- 5) agencje wykonawcze,
- 6) instytucje gospodarki budżetowej,
- 7) państwowe fundusze celowe,
- 8) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- 9) Narodowy Fundusz Zdrowia,
- 10) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 11) uczelnie publiczne,
- 12) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- 13) państwowe i samorządowe instytucje kultury,

²⁹ Kożuch B. (2007), *Nauka o organizacji*, Wydawnictwo CeDeWU, Warszawa, s. 127.

³⁰ Osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej.

³¹ Najwięcej kontrowersji budzi zaliczenie organów władzy publicznej do sektora finansów publicznych. W art. 9 pkt. 1 UoFP ustawodawca do organów władzy publicznej zaliczył organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały. Wyszczególnienie tej kategorii zostało oparte na kryterium ustrojowym, podczas gdy z prawnego punktu widzenia wymienione podmioty należą do jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa. Z finansowego punktu widzenia mają formę organizacyjno-prawną jednostek budżetowych. Por. Bucholski R. (2014), *Jednostki sektora finansów publicznych*; [w:] Dzwonkowski H., Gołębiowski G. (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa, s. 36.

³² Szerzej na ten temat w dalszej części niniejszego rozdziału dysertacji.

14)inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

Zatem, według UoFP, sektor finansów publicznych składa się z wielu jednostek, które mogą przybierać różne formy organizacyjno-prawne: jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej i państwowe fundusze celowe. Ponadto, specyfika tych instytucji powoduje, że obowiązuje różny status prawny, a także stosowane rozwiązania w zakresie gospodarki finansowej. W niniejszym podrozdziale dysertacji Autorka dokona charakteryzacji instytucji, które są stosunkowo nowymi formami³³ organizacyjno-prawnymi tworzącymi sektor finansów publicznych oraz te, które będą stanowiły podstawę opracowanego studium przypadku zamieszczonego w rozdziale VI niniejszej rozprawy.

Jednostki budżetowe są podstawową formą organizacyjną sektora finansów publicznych. Jednostki te nie posiadają osobowości prawnej, w obrocie gospodarczym korzystają z osobowości prawnej Skarbu Państwa. Jednostki budżetowe pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że rozliczają się one z budżetem metodą brutto³⁴. Można wyróżnić trzy grupy jednostek budżetowych: a) jednostki budżetowe tworzone przez organy jednostek samorządu terytorialnego są to gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe (np. urzędy gmin, starostwa, urzędy marszałkowskie), b) jednostki budżetowe realizujące zadania na rzecz administracji rządowej – państwowe (np. ministerstwa), c) jednostki budżetowe nie mające formalnie wyodrębnionych urzędów zaliczane są do sądów i trybunałów oraz kontroli państwowej i ochrony prawa³⁵.

Samorządowe zakłady budżetowe są jednostkami sektora finansów publicznych, które nie posiadają osobowości prawnej, korzystają z osobowości prawnej gminy, powiatu lub województwa. Mogą być one tworzone wyłącznie przez jednostki samorządu terytorialnego

³³ Wprowadzone nowelizacją ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.

³⁴ Jet to metoda budżetowania charakterystyczna dla jednostek budżetowych, która oznacza że nie występuje pojęcie wyniku finansowego, a zatem deficytu czy nadwyżki. Jedyne odstępstwo od zasady finansowania brutto jednostek budżetowych stanowi umożliwienie określonym rodzajom jednostek posiadania wydzielonego rachunku. Ustawodawca w art. 11a ustawy o finansach publicznych określił listę źródeł dochodów, które mogą być gromadzone na rachunku oraz wskazał na jakie cele środki te mogą być przeznaczane. Rozwiązanie to dotyczy wyłącznie państwowych jednostek budżetowych, dla których organem prowadzącym są organy administracji państwowej, prowadzące działalność określoną w ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty. Por. <http://sejm.gov.pl/>

³⁵ Por. Kleszczowski K. (2014), *Jednostki sektora finansów publicznych*, [w:] Dzwonkowski H., Gołębiowski G. (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa, s. 47-51.

w celu zaspokojenia potrzeb społecznych (realizacji zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego wskazane w art. 14 UoFP), w sferach w których funkcjonowanie podmiotów komercyjnych byłoby nie opłacalne. Samorządowe zakłady budżetowe wykonują zadania odpłatnie, a koszty swojej działalności pokrywają z przychodów własnych. Reguła samofinansowania³⁶ zadań determinuje sposób prowadzenia gospodarki budżetowej, opartą na zasadzie gospodarowania netto³⁷, co stanowi atrybut odróżniający samodzielne zakłady budżetowe od jednostek budżetowych. Oznacza to zatem, że posiadają one większą samodzielność finansową. Działalność ich może być dotowana. Dotacje mogą być w formie: a) dotacji przedmiotowej – jako dofinansowanie do określonych produktów lub świadczonych przez samorządowy zakład budżetowy usług; b) dotacji celowej – jako całkowite lub częściowe finansowanie ze środków Unii Europejskiej inwestycji lub zadań bieżących, c) dotacji podmiotowej – w zakresie określonym w innych ustawach, a także dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe.

Agencje wykonawcze charakteryzują się tym, że w przeciwieństwie od jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, posiadają osobowość prawną i mogą być tworzone przez organy państwowe tzw. państwowe osoby prawne. Zgodnie z art. 22 UoFP agencje wykonawcze zobowiązane są corocznie wpłacać do budżetu państwa nadwyżkę środków finansowych ustaloną na koniec roku, pozostającą po uregulowaniu zobowiązań podatkowych. Powołuje się je w celu realizacji zadań państwowych. Są one charakterystyczne przede wszystkim dla krajów europejskich, wzorujących na rozwiązaniach w ramach koncepcji Nowego Zarządzania Publicznego³⁸. Główną ideą wprowadzenia tych jednostek było odbiurokratyzowanie i odpolitycznienie administracji publicznej. W Polsce agencje wykonawcze wprowadzone zostały w 2010 roku. Obecnie istniejącymi przykładami agencji wykonawczych w Polsce są: Agencja Mienia Wojskowego, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Agencja Rynku Rolnego, Agencja Nieruchomości Rolnych, Narodowe Centrum Nauki, Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych, Agencja Rezerw Materiałowych oraz Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości.

³⁶ Reguła samofinansowania samorządowych zakładów budżetowych stanowi, że dotacje podmiotowe nie mogą przekroczyć 50% kosztów jego działalności. Zasada ta nie dotyczy dotacji celowych. Por. Heciak S. (2014), *Finanse i rachunkowość sektora publicznego. Przewodnik dla niefinansistów*, PRESSCOM, Wrocław, s. 27.

³⁷ Metoda netto w rozliczeniu z budżetem oznacza, że jednostka rozlicza się z budżetem państwa wynikiem swojej działalności, przekazując uzyskaną nadwyżkę (po sfinansowaniu wydatków lub kosztów działalności) do budżetu państwa.

³⁸ Por. <http://sejm.gov.pl>. Szerzej na temat Nowego Zarządzania Publicznego w dalszej części niniejszego rozdziału.

Instytucje gospodarki budżetowej, podobnie jak agencje wykonawcze, są stosunkowo nową formą organizacyjno - prawną sektora finansów publicznych. Instytucja gospodarki budżetowej w myśl art. 23 UoFP jest jednostką sektora finansów publicznych tworzoną w celu realizacji zadań publicznych, która odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania oraz pokrywa koszty swojej działalności oraz zobowiązania z uzyskiwanych przychodów. Instytucje gospodarki budżetowej posiadają cechy wspólne z instytucjami gospodarki budżetowej. W obu przypadkach nowoutworzonej jednostki te mogą otrzymać dotację z budżetu państwa na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Ponadto, mogą otrzymywać dotacje z budżetu państwa na realizację zadań publicznych, jeżeli odrębne ustawy tak stanowią. Elementem różnicującym porównywane podmioty jest posiadanie przez instytucję gospodarki budżetowej osobowości prawnej. Rozwiązaniem, które także odróżnia omawianą instytucję od pozostałych form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych, jest brak obowiązku zwrotu nadwyżki środków pieniężnych do budżetu państwa. Przykładami instytucji gospodarki budżetowej są m.in.: Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej, Instytucja Gospodarki Budżetowej w Kancelarii Prezydenta RP, Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP. Niektóre z instytucji gospodarki budżetowej powstały z przekształcenia gospodarstw pomocniczych.

Państwowy fundusz celowy nie posiada osobowości prawnej. „Idea powoływania funduszy jest rezerwowanie części środków publicznych na określone ustawowo zadanie publiczne. Pozostaje on odrębną jednostką sektora finansów publicznych, posiadającą własne źródła przychodów, które służą realizacji określonych ustawą zadań”³⁹. Zgodnie z art. 29 UoFP do państwowych funduszy celowych nie zalicza się funduszy, których jedynym źródłem przychodów, z wyłączeniem odsetek od rachunku bankowego i darowizn, jest dotacja z budżetu państwa. „Zaletą funduszy celowych jest pozabudżetowy charakter, co oznacza że w ich przypadku zastosowanie nie mają roczne ramy finansowania skutkujące koniecznością zwrotu niewykorzystanych środków budżetowych. Cecha ta różni fundusze celowe od jednostek budżetowych, które zwracają niewykorzystaną część środków finansowych, oraz od zakładów budżetowych i agencji wykonawczych, które zwracają nadwyżki środków finansowych”⁴⁰. Do państwowych funduszy celowych należą do nich między innymi: Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, Bankowy Fundusz Gwarancyjny, Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny.

³⁹ Gołębiowski G. (2014), *Jednostki sektora finansów publicznych*; [w:] Dzwonkowski H., Gołębiowski G. (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa, s. 69.

⁴⁰ Heciak S. (2014), op. cit., s. 32-33.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ) stanowią jedną z form samorządowych jednostek organizacyjnych, służących wykonywaniu zadań samorządu terytorialnego wszystkich szczebli. Działalność tych jednostek reguluje ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej⁴¹. Tworząc samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, uwzględnia się konieczność zapewnienia bezpieczeństwa zdrowotnego obywateli oraz racjonalnej organizacji opieki zdrowotnej. Powoływane są one w celu świadczenia działalności leczniczej, którymi w myśl wskazane ustawy są: stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne oraz ambulatoryjne świadczenia zdrowotne. Z kolei działalność lecznicza jest działalnością regulowaną ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁴². Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej posiadają osobowość prawną i podlegają obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego. Głównym jej źródłem przychodów są świadczenia przekazywane przez Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ), może także udzielać świadczeń zdrowotnych odpłatnie (poza systemem NFZ). Odpowiedzialność za zarządzanie SPZOZ ponosi kierownik. Pomimo dość dużej powszechności występowania takiej formy organizacyjno-prawnej w Polsce, działalność tych podmiotów będzie stopniowo zanikała⁴³, bowiem zgodnie z przepisami ustawy o działalności leczniczej jest to forma nierozwojowa.

Samorządowe instytucje kultury posiadają osobowość prawną. Zasady organizacji instytucji kultury reguluje ustawa z 25 października 1991 o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej⁴⁴. Działalność kulturalna w rozumieniu wskazanej ustawy polega na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury. Państwo sprawuje mecenat nad działalnością kulturalną polegający na wspieraniu i promocji twórczości, edukacji i oświaty kulturalnej, działań i inicjatyw kulturalnych oraz opieki nad zabytkami. Formami organizacyjnymi działalności kulturalnej są między innymi: teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury.

Podsumowując, do sektora finansów publicznych zalicza się organy władzy publicznej i podległe im jednostki organizacyjne wykonujące na zasadach niekomercyjnych zadania publiczne⁴⁵. Wiele z wymienionych instytucji sektora finansów publicznych działa w sposób

⁴¹ Dz.U. 2011 nr 112 poz. 654.

⁴² Dz.U. 2004 nr 173 poz. 1807.

⁴³ Obecnie nie można tworzyć SPOZ-ów.

⁴⁴ Dz.U. 1991 nr 114 poz. 493.

⁴⁵ Szczególną kategorią podmiotów, które nie należą do sektora publicznego, realizują jednak zadania publiczne i mogą korzystać, w różnych formach, ze środków publicznych stanowią organizacje pożytku publicznego (nienastawione na zysk – ang. *non-profit organisations*). Są one także nazywane jednostkami pozarządowymi.

autonomiczny, dysponując własną, wyodrębnioną pulą dochodów publicznych i samodzielnie decydując o ich rozdysponowaniu na realizację zadań publicznych. Warto również podkreślić, że ustawa o finansach publicznych reguluje zagadnienia związane z powoływaniem i funkcjonowaniem tylko niektórych podmiotów⁴⁶, do których należą: jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, państwowe fundusze celowe. Pozostałe są regulowane odrębnymi ustawami.

Należy w tym miejscu także nadmienić, że zakres sektora finansów publicznych⁴⁷ nie jest tożsamy z zakresem stosowanym w UE na potrzeby statystyczne w Systemie Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA 2010)⁴⁸. Odmienności te, zdaniem C. Kosikowskiego⁴⁹, sprawiają, że powstają pewne różnice w obliczeniach wysokości dochodów i wydatków oraz deficytu sektora finansów publicznych w Polsce oraz pozostałych państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Przedstawiona systematyka pojęciowa związana z instytucjami sektora finansów sprawia, że ani w literaturze przedmiotu, ani również w aktach prawnych regulujących ich funkcjonowanie, nie ma ich jednoznacznej definicji. Zatem, Autorka w niniejszej dysertacji będzie używała zmiennie pojęć „jednostki sektora finansów publicznych”, „jednostki publiczne” i „organizacje publiczne” definiując jako te, które tworzą sektor finansów publicznych.

Zdaniem wielu autorów⁵⁰ przedmiotem finansów publicznych jest opis, analiza, i ocena wyborów i decyzji finansowych jednostek sektora finansów publicznych, co pozwala

Należą do nich między innymi: fundacje, stowarzyszenia czy też organizacje kościelne. Organizacje te podlegają odrębnym regulacjom prawnym. Por. Chojna-Duch E. (2010), *Podstawy system finansów publicznych*; [w:] Chojna-Duch E., Litwińczyk H. (red.), *Prawo finansowe*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa, s. 34.

⁴⁶ Z pośród wymienionych w art. 9 UoFP podmiotów tworzących w myśl tego przepisu sektor finansów publicznych.

⁴⁷ W myśl art. 9 UoFP.

⁴⁸ ESA - *European System of Accounts Europejski* czyli System Rachunków Narodowych i Regionalnych. ESA 2010, który wyznacza zasady klasyfikacji jednostek do sektora instytucji rządowych i samorządowych zostały określone w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z 21 maja 2013 r. w sprawie Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych w UE (ESA 2010) oraz w wytycznych zawartych w dostosowanym do ESA 2010 podręczniku deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych (Manual on Government Deficit and Debt – MGDD). Ponadto, ESA 2010 wyznacza metodologię wspólnych standardów, definicji i klasyfikacji i zasad księgowości, który należy stosować przy sporządzaniu rachunków i tabel na porównywalnych podstawach dla celów Wspólnoty Europejskiej. Istnieją również odmienności w stosowaniu zasad rachunkowości. Według zasad europejskich sporządzane raporty są w oparciu o zasadę memoriałową, a w Polsce stosowana jest głównie metoda kasowa. To kolejna odmienność metodologiczna, która różnicuje i nie daje możliwości porównania polskich z europejskimi obliczeniami takimi jak: produkt krajowy brutto (PKB), zasobów budżetowych, deficytu i długu publicznego oraz szereg innych danych statystycznych.

⁴⁹ Kosikowski C. (2006), op. cit., s. 24.

⁵⁰ M.in.: Flejterski S. (2007), *Metodologia finansów*, PWN, Warszawa, s. 71-77; Lubińska T. (2010), *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa, s. 15; Malinowska-Misiąg E., Misiąg W. (2007), *Finanse Publiczne w Polsce*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Wydanie II, Warszawa, s. 13.

stwierdzić, że finanse publiczne koncentrują się na badaniu kategorii, procesów i zasad, zgodnie z którymi gromadzone są i gospodarowane środki publiczne, którymi organy władzy publicznej i podległe im jednostki organizacyjne dysponują w celu wykonania zadań publicznych. „Operacje publicznymi środkami pieniężnymi, warunki w jakich one przebiegają oraz skutki dla życia społeczno-gospodarczego i politycznego stanowią więc przedmiot nauki o finansach publicznych. Ze swej istoty finanse publiczne wchodzą bowiem w ścisłe zależności z ekonomią, prawem, polityką, socjologią. Co więcej zjawiska te wzajemnie na siebie oddziałują, utrudniając, a czasami wręcz uniemożliwiają formułowanie związków przyczynowo-skutkowych”⁵¹. Reasumując, A. Szewczuk⁵², podkreśla, że to co odróżnia sektor finansów publicznych od pozostałych sektorów, to rodzaj świadczonych usług, które mają z reguły charakter użyteczności publicznej, a podmioty je świadczące działają na zasadzie *non profit*⁵³.

Należy w tym miejscu podkreślić, że podstawową częścią finansów publicznych są finanse samorządu terytorialnego, w tym gminy jako jej podstawowej jednostki.

1.1.2. Funkcje finansów publicznych

Działalność sektora publicznego charakteryzuje się tym, że podejmowane aktywność państwa koncentruje się na rzecz zaspokajania potrzeb obywateli i społeczeństwa, realizując swoje zasadnicze funkcje ekonomiczne i polityczne. Funkcje finansów publicznych zmieniały się wraz z rozwojem gospodarki, ponieważ jak podkreśla B. Filipiak⁵⁴ jest to nierozzerwalnie związane z prowadzoną przez państwo polityką. Z uwagi na zakres opracowania, Autorka dokona szczegółowej charakterystyki tylko funkcji ekonomicznych finansów publicznych.

Obecnie, w literaturze przedmiotu, wyróżnia się trzy podstawowe funkcje ekonomiczne finansów publicznych⁵⁵:

- funkcję alokacyjną,
- funkcję redystrybucyjną,
- funkcję stabilizacyjną.

Funkcja alokacyjna polega na podziale dóbr publicznych na zadania publiczne i zadania społeczne. Zatem, funkcja ta związana jest wydatkowaniem środków publicznych na

⁵¹ Ziolkowska W. (2000), *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań, s. 13.

⁵² Szewczuk A. (2008), op. cit., s. . 25-26.

⁵³ Nie dla zysku.

⁵⁴ Filipiak B. (2008), *Finanse publiczne. Podstawy teoretyczne i praktyczne zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 24.

⁵⁵ Zob. np. Alińska A. Woźniak B. (2015), *Współczesne finanse publiczne*, Difin, Warszawa; Owsiak S. (2005), op. cit.

realizację przez państwo niezbędnych zadań, w przypadku których podział dóbr odbywa się poza mechanizmem rynkowym. „Mechanizm rynkowy zostaje tu zastąpiony systemem administracyjnego, publicznego świadczenia dóbr, przy wykorzystaniu ustanowionych w tym celu funduszy publicznych. Podstawowym narzędziem tego mechanizmu jest - w sensie ogólnym budżet jako plan dochodów i wydatków publicznych. Natomiast w sensie praktycznym – podatki i inne dochody oraz subwencje, dotacje i inne wydatki publiczne. Funkcjonowanie mechanizmu alokacji przez fundusze publiczne oznacza w efekcie m.in. transfer zasobów w formie opodatkowania sektora prywatnego na rzecz sektora publicznego”⁵⁶.

Funkcja redystrybucyjna finansów publicznych polega na podziale, dochodu lub dóbr wykreowanych przez społeczeństwo, na jego członków. Działanie to ma na celu zapewnienie sprawiedliwości społecznej. Funkcja ta jest realizowana, między innymi poprzez nakładanie na obywateli osiągających wyższe dochody, wyższej skali opodatkowania, wspieranie biedniejszych grup społecznych (poprzez zasiłki, renty, emerytury) oraz regionów mniej rozwiniętych.

Realizowanie funkcji redystrybucyjnej napotyka obecnie na wiele trudności związanych z niewydolnością systemów emerytalnych i ochrony zdrowia. Zatem, jak zauważa B. Guziejewska⁵⁷, polityka władz publicznych krajów wysoko rozwiniętych o tendencjach niekorzystnych demograficznie, stoi przed dylematem efektywności ekonomicznej lub sprawiedliwości społecznej.

Celem funkcji stabilizacyjnej finansów publicznych jest równoważenie problemów związanych z bezrobociem, stabilizowanie poziomu cen, zapewnienie równowagi bilansu płatniczego⁵⁸ w celu osiągnięcia stałego wzrostu gospodarczego. S. Owsiak⁵⁹ podkreśla, że wykorzystanie funkcji finansów publicznych do stabilizowania gospodarki rynkowej może częściowo złagodzić negatywne skutki jakie powstają z wykorzystywaniem funkcji alokacyjnej i funkcji redystrybucyjnej finansów publicznych. Zatem, zdaniem cytowanego autora, władze powinny umiejętnie wykorzystywać instrumenty alokacji zasobów i redystrybucji dochodów w celu łagodzenia wahań cyklu koniunkturalnego.

⁵⁶ Alińska A., Woźniak B. (2015), op. cit., s. 37.

⁵⁷ Guziejewska B. (2010), op. cit., s. 33.

⁵⁸ Zestawienie wszystkich transakcji gospodarczych między rezydentami (gospodarką krajową) a nierezydentami (zagranicą) w danym okresie sprawozdawczym (miesiące, kwartały, lata). Jest on sporządzany zgodnie z wersją 6-tą *Balance of Payments and International Investment Position Manual* (BPM) publikowanym przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy. Bilans płatniczy Polski publikuje Narodowy Bank Polski. <https://www.nbpportal.pl>.

⁵⁹ Owsiak S. (2005), op. cit., s. 73.

Różnorodność funkcji finansów publicznych i zaspokajania różnych celów zdaniem M. Wojciechowskiego⁶⁰ prowadzi do kolizji między racjami ekonomicznymi i społecznymi. Cytowany autor podkreśla, że godzenie owych racji i tworzenia warunków ich zbieżności z naczelnym interesem publicznym leży w gestii władz publicznych. Pomimo wspomnianych trudności, M. Wojciechowski reprezentuje pogląd, iż uzasadnione jest zarządzanie publiczne oparte na szeroko pojmowanym rachunku kosztów i korzyści, uwzględniające także względy pozaekonomiczne. Proces ten, w opinii cytowanego autora, wymaga koordynacji tych różnych i często rozbieżnych funkcji, a co za tym idzie, wiedzy i umiejętności w skupianiu dążeń różnych uczestników wokół wspólnego celu.

1.1.3. Struktura samorządu terytorialnego w Polsce

W sektorze finansów publicznych w Polsce⁶¹ można wyodrębnić dwa sektory: sektor rządowy oraz sektor samorządowy. Do jednostek samorządu terytorialnego (JST)⁶² zalicza się: gminy⁶³, powiaty⁶⁴ i województwa samorządowe⁶⁵. Jednostki samorządu terytorialnego posiadają osobowość prawną i przysługuje im prawo własności i inne prawa majątkowe.

Zdaniem M. Stahl i B. Jaworskiej-Dębskiej⁶⁶ znaczenie ustrojowe samorządu terytorialnego jest szczególne, ponieważ jak twierdzą cytowane autorki stanowi on podstawą formę decentralizacji władzy publicznej i wykonuje istotną część zadań publicznych. Zatem, celem podziału terytorialnego państwa na mniejsze obszary, jest usprawnienie realizacji funkcji i zadań przez organy rządowe. Podział zadań na poszczególne obszary terytorialne uzależnione jest od czynników ekonomicznych (zasięgu terytorialnego świadczonych usług i ponoszonych na ich realizację kosztów), politycznych i ustrojowych. Jednakże A. Borodo⁶⁷ podkreśla, że z ekonomicznego punktu widzenia określone zadania powinny być realizowane przez ten obszar terytorialny, który potrafi je realizować w sposób efektywny. Natomiast

⁶⁰ Por. Wojciechowski M. (2014), *Koszt władzy w polskim samorządzie terytorialnym*, Difin, Warszawa, s. 47-48.

⁶¹ Podział administracyjny w każdym kraju wygląda inaczej. W dalszej części rozdziału zostaną przedstawione podziały terytorialne w różnych krajach Europy.

⁶² Obowiązująca w Polsce od 1 stycznia 1999 r. trójszczeblowa struktura samorządu terytorialnego.

⁶³ Regulowane przez ustawę z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.).

⁶⁴ Regulowane przez ustawę z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.).

⁶⁵ Regulowane przez ustawę z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

⁶⁶ Stahl M., Jaworska-Dębska B. (2011), *Encyklopedia samorządu terytorialnego dla każdego. Cz. 1. Ustrój*, Difin, Warszawa, s. 5.

⁶⁷ Borodo A. (2004), *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, s. 17.

B. Wyżnikiewicz⁶⁸ uważa, że obecny podział kraju na województwa został wprowadzony 1 stycznia 1999 roku przede wszystkim w celu utworzenia jednostek administracyjnych o potencjale umożliwiającym prowadzenie skutecznej polityki gospodarczej według standardów Unii Europejskiej, ponieważ poprzedni podział nie spełniał takiego warunku.

Gmina

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w art. 164 wskazuje, że podstawową jednostką samorządu terytorialnego jest gmina. Pośród gmin wyróżnia się:

- gminy wiejskie,
- gminy miejskie,
- gminy wiejsko-miejskie.

Powyższe rozróżnienie nie jest istotne z prawnego punktu widzenia, determinuje ono przede wszystkim kwestię nazewnictwa organów gminy: wójt – burmistrz – prezydent, rada gminy – rada miasta.

Zgodnie z art. 1 ust.1 ustawy o samorządzie gminnym (UoSG)⁶⁹, wspólnotę samorządową z mocy prawa tworzą mieszkańcy gminy. Na pojęcie gminy składa się także odpowiednie terytorium. O ustroju gminy stanowi jej statut, który zatwierdza Prezes Rady Ministrów. Gmina, w celu wykonania zadań może tworzyć jednostki pomocnicze: sołectwa oraz dzielnice i osiedla, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym organizacjami pozarządowymi. Jednostką pomocniczą może być również położone na terenie gminy miasto. Zgodnie z ustawą o samorządzie gminnym do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty (art. 7 UoSG), a także wykonywanie zadań zleconych z zakresu administracji rządowej (art. 8 UoSG). Organami gminy są: rada gminy oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta). Rada gminy (miasta) jest organem stanowiącym (do jego kompetencji należy m. in.: uchwalanie statutu gminy, uchwalanie budżetu gminy i podejmowanie innych uchwał, o których mowa w art. 18 ust. 2 UoSG), a także kontrolującym działalność wójta (burmistrza, prezydenta), gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych gminy - w tym celu powołuje komisję rewizyjną. Komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu gminy i występuje z wnioskiem do rady gminy (miasta) w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium

⁶⁸ Wyżnikiewicz B. (2012), Mazowieckie ma silniejszą gospodarkę niż Słowacja i Bułgaria, źródło: <http://web.archive.org/web/20120622021425/http://biznes.pl:80/magazyny/finanse/mazowieckie-ma-silniejsza-gospodarke-niz-slowacja-,5158078,magazyn-detal.html>, [dostęp: 2.06.2017 r.].

⁶⁹ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.).

wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi). Wniosek, w sprawie absolutorium, podlega zaopiniowaniu przez Regionalną Izbę Obrachunkową (RIO). Spośród swojego grona rady gminy (miasta) może powoływać stałe i doraźne komisje do określonych zadań. Organem wykonawczym w gminach wiejskich jest wójt, burmistrz - w gminie, której siedziba władz znajduje się w mieście położonym na terytorium tej gminy, prezydent - w miastach powyżej 100.000 mieszkańców. Wójt (burmistrz, prezydent) wykonuje uchwały rady gminy (miasta) i zadania gminy określone przepisami prawa, kieruje bieżącymi sprawami gminy oraz reprezentuje ją na zewnątrz. Do zadań organu wykonawczego należy między innymi: przygotowywanie projektów uchwał rady gminy (miasta), określanie sposobu wykonywania uchwał, gospodarowanie mieniem komunalnym, wykonywanie budżetu, zatrudnianie i zwalnianie kierowników gminnych jednostek organizacyjnych. Powyższe zadania wójt (burmistrz, prezydent) wykonuje przy pomocy urzędu gminy (miasta). Gmina samodzielnie prowadzi gospodarkę finansową na podstawie uchwały budżetowej gminy, a za jej prawidłowość realizacji odpowiada organ wykonawczy. Kontrolę gospodarki finansowej gmin i związków sprawują regionalne izby obrachunkowe.

Powiat

Powiat, zgodnie z ustawą o samorządzie powiatowym (UoSP)⁷⁰, jest zdefiniowany jako lokalna wspólnota samorządowa (którą tworzą mieszkańcy powiatu z mocy prawa) oraz odpowiednie terytorium. Prawa powiatu przysługują miastom, które w dniu 31 grudnia 1998 r. liczyły więcej niż 100.000 mieszkańców, a także miastom, które z tym dniem przestały być siedzibami województw. Powiat, ma osobowość prawną, a o jego ustroju stanowi statut. Wykonuje on określone ustawami zadania publiczne ponadgminne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, lecz zadania powiatu nie mogą naruszać zakresu działania gmin. Ustalenie granic powiatu następuje poprzez wskazanie gmin wchodzących w skład powiatu, a zmiana jego granic dokonywana jest w sposób zapewniający powiatowi terytorium możliwie jednorodne ze względu na układ osadniczy i przestrzenny, uwzględniający więzi społeczne, gospodarcze i kulturowe oraz zapewniający zdolność wykonywania zadań publicznych. Łączenie powiatów odbywa się poprzez połączenie miasta na prawach powiatu z powiatem mającym siedzibę władz w tym mieście. Dzielenie powiatów dokonuje się poprzez wyłączenie jednej lub więcej gmin z terytorium powiatu. Organami powiatu są: rada powiatu oraz zarząd powiatu, natomiast funkcje organów powiatu w miastach na prawach powiatu sprawuje rada miasta i prezydent miasta.

⁷⁰ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.).

Rada powiatu jest organem stanowiącym i kontrolnym. Zgodnie z art. 12 UoSP do wyłącznej właściwości rady powiatu należy między innymi: stanowienie aktów prawa miejscowego, w tym statutu powiatu, wybór i odwołanie zarządu, uchwalanie budżetu powiatu, rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium dla zarządu i podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych powiatu. Rada powiatu wybiera ze swego grona przewodniczącego i jednego lub dwóch wiceprzewodniczących bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowego składu rady, w głosowaniu tajnym. Zadaniem przewodniczącego jest wyłącznie organizowanie pracy rady oraz prowadzenie jej obrad. Przewodniczący wyznacza także do wykonywania swoich zadań wiceprzewodniczącego. Rada powiatu kontroluje działalność zarządu oraz powiatowych jednostek organizacyjnych. W tym celu powołuje komisję rewizyjną, której członkami są radni. Komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu powiatu i występuje z wnioskiem do rady powiatu w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi oraz inne zadania zlecone przez radę powiatu w zakresie kontroli. Wniosek w sprawie absolutorium podlega zaopiniowaniu przez regionalną izbę obrachunkową. Rada powiatu, spośród swojego grona, może powoływać stałe i doraźne komisje do określonych zadań.

Zarząd powiatu jest organem wykonawczym powiatu, w którego skład wchodzi: starosta jako jego przewodniczący, wicestarosta i pozostali członkowie. Zarząd powiatu wykonuje uchwały rady powiatu i zadania, do których należą między innymi: przygotowywanie projektów uchwał rady, wykonywanie uchwał rady, gospodarowanie mieniem powiatu, wykonywanie budżetu powiatu, zatrudnianie i zwalnianie kierowników jednostek organizacyjnych powiatu. W realizacji powyższych zadań zarząd powiatu podlega wyłącznie radzie powiatu. Zadania powiatu zarząd wykonuje przy pomocy starostwa powiatowego oraz jednostek organizacyjnych powiatu, w tym powiatowego urzędu pracy. Starosta organizuje pracę zarządu powiatu i starostwa powiatowego, kieruje bieżącymi sprawami powiatu oraz reprezentuje na zewnątrz. Prezydent miasta na prawach powiatu i starosta powiatu graniczącego z takim miastem mogą utworzyć, w drodze porozumienia, wspólną komisję bezpieczeństwa i porządku, dla miasta na prawach powiatu oraz powiatu graniczącego z takim miastem. W takim przypadku prezydent miasta i starosta współprzewodniczą komisji, a pozostałymi członkami komisji są: dwóch radnych delegowanych przez radę powiatu, trzy osoby powołane przez starostę spośród osób wyróżniających się wiedzą o problemach będących przedmiotem prac komisji oraz cieszących się wśród miejscowej społeczności osobistym autorytetem i zaufaniem publicznym, dwóch przedstawicieli delegowanych przez

komendanta powiatowego (miejskiego) Policji, prokuratora i innych funkcjonariuszy oraz pracownicy, innych niż Policja, powiatowych służb, inspekcji i straży oraz pracowników innych organów administracji publicznej wykonujących zadania z zakresu porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli na terenie powiatu. Koszty działania omawianej komisji pokrywane są ze środków własnych budżetu powiatu, natomiast obsługę administracyjno-biurową komisji zapewnia starostwo. Zarząd powiatu odpowiada za prawidłowe wykonanie budżetu, natomiast kontrolę nad poprawnością realizowanej gospodarki finansowej powiatu sprawuje regionalna izba obrachunkowa. Bezpośredni nadzór nad działalnością powiatu sprawuje Prezes Rady Ministrów oraz wojewoda.

Samorząd województwa

Wprowadzony z dniem 1 stycznia 1999 r. w Polsce trójstopniowy podział terytorialny państwa, zgodnie z ustawą z 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa⁷¹, wyznaczył poza gminami i powiatami, również samorządy województwa. Ustawa o samorządzie województwa (UoSW) definiuje samorząd województwa regionalną wspólnotę samorządową (którą tworzą mieszkańcy województwa z mocy prawa) oraz odpowiednie terytorium. Samorząd województwa wykonuje zadania publiczne o charakterze wojewódzkim, a jego zakres działania nie narusza samodzielności powiatu i gminy. Organy samorządu województwa nie stanowią wobec powiatu i gminy organów nadzoru lub kontroli. Ustrój województwa jako jednostki samorządu terytorialnego określa statut województwa. Samorząd województwa formułuje strategię rozwoju województwa. W pracach dotyczących opracowywania strategii rozwoju współpracuje m. in. z: jednostkami lokalnego samorządu terytorialnego z obszaru województwa oraz z samorządem gospodarczym i zawodowym, administracją rządową - a zwłaszcza z wojewodą, innymi województwami, organizacjami pozarządowymi oraz szkołami wyższymi i jednostkami naukowo-badawczymi. Organami samorządu województwa są: sejmik województwa oraz zarząd województwa.

Sejmik województwa jest organem stanowiącym i kontrolnym województwa. Do wyłącznej właściwości sejmiku województwa należy m.in. (art. 18 UoSW): stanowienie aktów prawa miejscowego (statutu województwa, zasad gospodarowania mieniem wojewódzkim, zasad i trybu korzystania z wojewódzkich obiektów i urządzeń użyteczności publicznej), uchwalanie strategii rozwoju województwa, uchwalanie planu zagospodarowania

⁷¹ Dz.U. nr 96, poz. 603 z późn. zm.

przestrzennego, uchwalanie budżetu województwa, wybór i odwołanie zarządu województwa). Sejmik województwa wybiera ze swojego grona przewodniczącego oraz nie więcej niż trzech wiceprzewodniczących, bezwzględną większością głosów. Zadaniem przewodniczącego sejmiku województwa jest wyłącznie organizowanie pracy sejmiku oraz prowadzenie obrad sejmiku. Sejmik województwa sprawuje kontrolę nad działalnością zarządu województwa oraz wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych. W tym celu powołuje komisję rewizyjną, której członkami są radni. Komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu i występuje z wnioskiem do sejmiku województwa w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi województwa. Wniosek ten podlega zaopiniowaniu przez regionalną izbę obrachunkową.

Zarząd województwa jest organem wykonawczym województwa, który składa się z pięciu osób: marszałek województwa jako jego przewodniczący, wicemarszałek lub dwóch wicemarszałków oraz pozostali członkowie. Sejmik województwa wybiera zarząd województwa, w tym marszałka województwa i nie więcej niż dwóch wicemarszałków. Zarząd województwa wykonuje zadania należące do samorządu województwa, do których zalicza się między innymi: wykonywanie uchwał sejmiku województwa, gospodarowanie mieniem województwa, przygotowywanie projektu i wykonywanie budżetu województwa, przygotowywanie projektów strategii rozwoju województwa, planu zagospodarowania przestrzennego i regionalnych programów operacyjnych oraz ich wykonywanie, organizowanie współpracy ze strukturami samorządu regionalnego w innych krajach i z międzynarodowymi zrzeszeniami regionalnymi oraz kierowanie, koordynowanie i kontrolowanie działalności wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych.

Marszałek województwa organizuje pracę zarządu województwa i urzędu marszałkowskiego, kieruje bieżącymi sprawami województwa oraz reprezentuje województwo na zewnątrz. Jest on również kierownikiem urzędu marszałkowskiego, zwierzchnikiem służbowym pracowników tego urzędu i kierowników wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych.

Zarząd województwa wykonuje zadania województwa przy pomocy urzędu marszałkowskiego i wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych lub wojewódzkich osób prawnych, jest także odpowiedzialny za prawidłowe wykonanie budżetu województwa. Nadzór nad działalnością samorządu województwa sprawuje Prezes Rady Ministrów i wojewoda, a w zakresie spraw finansowych – regionalna izba obrachunkowa.

W niniejszej pracy przestrzenny obraz zainteresowania Autorki ogranicza się do gminy, jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego, reprezentującej sektor finansów publicznych w Polsce.

1.1.4. Ustrój oraz organizacja samorządu terytorialnego krajów Unii Europejskiej

Podział administracyjny oraz pozycja administracji szczebla lokalnego w poszczególnych krajach jest zróżnicowana. Zróżnicowanie to uzależnione jest przede wszystkim od historii poszczególnych krajów, ustroju terytorialnego, kultury. Autorka, w niniejszym podrozdziale skoncentrowała się na charakterystyce administracji szczebla lokalnego krajów należących do Unii Europejskiej⁷², bowiem uwarunkowania kulturowe, tło historyczne tych państw, wartości kulturowo-społeczno-gospodarcze są w miarę zbieżne. Pomimo, iż w tej grupie państw także występuje różnorodność w zakresie podziału administracyjnego, zakresu kompetencji organów stanowiących i wykonawczych, zakresu autonomii w dziedzinie finansów, jednakże zdaniem Autorki taka analiza jest bardziej zasadna, aniżeli porównywania z krajami całkiem odmiennymi gospodarczo-kulturowo i społecznie, jak np. Chinami.

W tabeli 1 zostały przedstawione najważniejsze informacje o organizacji samorządu terytorialnego państw Unii Europejskiej, ich ustrój oraz organizacja samorządu terytorialnego, a także liczba jednostek według klasyfikacji NUTS⁷³.

⁷² Autorka porównuje organizację szczebla lokalnego w krajach Unii Europejskiej z uwagi na fakt, że taki jest zakres badawczy Autorki.

⁷³ Klasyfikacja Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych – w skrócie NUTS (z francuskiego: *Nomenclature des Unités territoriales statistiques*; angielski: *Classification of Territorial Units for Statistics*, nazywana także *Nomenclature of Territorial Units for Statistics*) jest standardem geograficznym służącym do statystycznego podziału państw członkowskich Unii Europejskiej (ich terytoriów gospodarczych) na trzy poziomy regionalne o określonych klasach liczby ludności. Została ona ustanowiona w celu zbierania, opracowania i rozpowszechniania na obszarze Unii Europejskiej porównywalnych danych dla określonych statystyk regionalnych (np. z zakresu rachunków regionalnych, demografii, rynku pracy i społeczeństwa informacyjnego). Klasyfikacja NUTS służy również kształtowaniu regionalnych polityk krajów Unii Europejskiej i jest niezbędna do przeprowadzania analiz stopnia rozwoju społeczno-gospodarczego regionów. Wprowadzona została rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 maja 2003 r. (Rozporządzenie (WE) nr 1059/2003 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 maja 2003 roku w sprawie ustalenia wspólnej klasyfikacji Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych (NUTS) (Dz. Urz. UE L 154 z 21.06.2003)). Klasyfikacja NUTS jest hierarchiczna – dzieli każde państwo członkowskie Unii na jednostki terytorialne poziomu NUTS 1, z których każda dzieli się na jednostki terytorialne poziomu NUTS 2, a te z kolei dzielą się na jednostki terytorialne poziomu NUTS 3, przy czym jedna jednostka terytorialna może reprezentować kilka poziomów NUTS. Założeniem klasyfikacji jest to, aby jednostki każdego z poziomów ze wszystkich państw Unii Europejskiej były zbliżone do siebie pod względem liczby ludności. Dlatego dla poszczególnych poziomów NUTS ustalono następujące granice stanu ludności: NUTS1 od 3 000 000 do 7 000 000, NUTS 2 od 800 000 do 3 000 000, NUTS 3 od 150 000 do 800 000. Poziom NUTS powstały w danym państwie w ten sposób określa się „poziomem nieadministracyjnym”, zaś wydzielone w nim jednostki – „jednostkami nieadministracyjnymi”. Wielkość każdej z jednostek poziomu nieadministracyjnego powinna mieścić się w granicach stanu zaludnienia określonego dla danego poziomu NUTS, przy czym możliwe są tu odstępstwa wynikające ze szczególnych uwarunkowań geograficznych, społeczno-ekonomicznych, historycznych, kulturowych lub środowiskowych. W przypadku, gdy stan ludności całego państwa jest niższy niż dolna granica danego poziomu NUTS, wtedy całe państwo traktowane jest jako jedna jednostka NUTS

Tabela 1. Ustrój oraz organizacja samorządu terytorialnego państw Unii Europejskiej

Państwo	Ustrój terytorialny	Organy stanowiące wykonawcze administracji publicznej w podstawowych jednostkach władzy lokalnej	Liczba jednostek według klasyfikacji NUTS ⁷⁴
Austria (Republika Austrii)	Państwo federacyjne, podzielone na dziewięć krajów z własnymi konstytucjami, kompetencjami oraz organami. Nie występuje szczebel regionalny w podstawowym podziale terytorialnym krajów. Występują okręgi jako struktury administracji rządowej, natomiast gminy samorządowe jako struktury władzy lokalnej	Organami stanowiącymi jest rada gminy pochodząca z równych, bezpośrednich, proporcjonalnych tajnych i osobistych wyborów przez mieszkańców. Organem wykonawczym jest zarząd gminy (rada miejska) wybierana przez radę gminy i przed nią odpowiedzialny, w miastach z własnym statutem – senat miejski. Burmistrz wybierany jest w większości krajów związkowych w wyborach bezpośrednich i powszechnych, w innych krajach wybierany przez radę gminy.	NUTS 1- 3 NUTS 2- 9 NUTS 3- 35
Belgia (Królestwo Belgii)	Federacja o złożonej i skomplikowanej strukturze odzwierciedlającej podziały narodowościowo-etniczne i językowe. Występuje konstytucyjny podział na trzy wymienione z nazwy wspólnoty (francuską, flamandzką i niemieckojęzyczną) oraz – również wymienione z nazwy – regiony (waloński, flamandzki i brukselski) z szerokimi kompetencjami oraz własnymi organami stanowiącymi i wykonawczymi. Prowincja jest podstawowym szczeblem regionalnym w podstawowym podziale terytorialnym oraz jako struktura administracji samorządowej wykonująca zadania administracji rządowej. Występują także okręgi (jednostki pomocnicze administracji) raz aglomeracje i federacje gmin jako struktury pośrednie pomiędzy prowincją a gminą. Gmina stanowi strukturę władzy lokalnej.	Organem stanowiącym jest rada prowincjonalna. Organem wykonawczym jest natomiast Stała Deputacja (Stale Przedstawicielstwo): forma zarządu prowincji (6 osób), które jest wybierana ze swojego grona.	NUTS 1 - 3 NUTS 2 - 11 NUTS 3 – 44
Bulgaria (Republika Bułgarii)	Państwo unitarne ⁷⁵ , konstytucyjne zasady decentralizacji władzy i autonomii jednostek samorządu terytorialnego.	Organami stanowiącymi jest rada pochodząca z wyborów powszechnych, bezpośrednich i proporcjonalnych, przewodniczący wybierany przez radę. Organem wykonawczym jest starosta – pochodzący z wyborów powszechnych i bezpośrednich, odpowiedzialnym za bezpieczeństwo i porządek publiczny.	NUTS 1 - 2 NUTS 2 - 6 NUTS 3 - 28
Cypr Republika Cypryjska	Państwo unitarne, podział konstytucyjny na sześć dystryktów ⁷⁶ administracyjnych (regionalne jednostki podziału kraju).	Organami stanowiącymi w gminach miejskich jest rada miejska wybierana przez mieszkańców, burmistrz jest przewodniczącym rady z urzędu. W gminach wiejskich zarząd wybierany przez mieszkańców. Organem wykonawczym w gminach miejskich jest burmistrz wybierany przez mieszkańców, w gminach wiejskich przewodniczący zarządu pełni obowiązki przedstawiciela. naczelnika dystryktu.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 1 NUTS 3 - 1

na tym poziomie. <http://stat.gov.pl>. Należy jednakże podkreślić, iż w 2000 r. rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie wprowadzenia Nomenklatury Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych (NTS) (Dz.U. z 2000 r. Nr 58, poz. 685) w Polsce została wprowadzona Nomenklatura Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych (NTS). Klasyfikacja ta obowiązywała w Polsce przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Klasyfikacja NTS wykazuje pewne podobieństwa i jest zbliżona do klasyfikacji NUTS, jednakże ze względu na rozbieżności oraz w związku z opublikowanym rozporządzeniem Komisji UE 2016/2066 z dnia 21. 11. 2016 r. zmieniające załączniki do rozporządzenia WE nr 1059/2003 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie ustalania wspólnej klasyfikacji Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych (NTS), przestanie obowiązywać 01.01.2018 r. nomenklatura NTS. Szerzej na ten temat: (Projekt rozporządzenia Rady Ministrów uchylającego rozporządzenie w sprawie wprowadzenia Nomenklatury Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych (NTS) (Dz.U. 2017r. poz. 825)), <http://stat.gov.pl>.

⁷⁴ Stan na koniec 2013 r.

⁷⁵ Państwo o strukturze jednolitej. Rydlewski G. (2007), *System administracji publicznej państwach członkowskich Unii Europejskiej*, Dom Wydawniczy ELIPSA, Warszawa, s. 334.

⁷⁶ Nazwa jednostki z zasadniczym podziałem terytorialnym niektórych krajów. Rydlewski G. (2007), op. cit., s. 326.

Czechy (Republika Czeska)	Państwo unitarne. Struktura terytorialna państwa obejmuje kraje (ziemie) z administracją samorządową jako szczebel regionalny i gminy samorządowe jako struktura władzy lokalnej.	Organami stanowiącymi jest przedstawicielstwo gminne (rada) pochodzące z równych, bezpośrednich, proporcjonalnych i tajnych wyborów mieszkańców. Organem wykonawczym jest zarząd gminy w składzie: starosta (burmistrz), zastępca starosty (burmistrza), członkowie wybrani przez przedstawicielstwo gminne.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 8 NUTS 3 - 14
Dania (Królestwo Dani)	Państwo unitarne z elementami autonomii 22 Wysp Owczych i Grenlandii. Struktura terytorialna państwa obejmuje regiony jako szczebel regionalny z administracją samorządową oraz gminy samorządowe jako struktura władzy lokalnej.	Organami stanowiącymi jest rada regionu pochodzące z równych, bezpośrednich, proporcjonalnych wyborów. Organem wykonawczym jest przewodniczący rady.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 5 NUTS 3 - 11
Estonia (Republika Estońska)	Państwo unitarne. Konstytucyjne ujęcie zasady subsydiarności ⁷⁷ . Struktura terytorialna państwa obejmuje powiaty (okręgi) – jako jednostki administracyjno-terytorialne z administracją rządową, gminy i miasta - jako jednostki administracyjno-terytorialne o charakterze samorządowym.	Brak jest przedstawicielstwa organów stanowiących. Organami wykonawczymi są gubernator powiatowy (zarządca powiatu) mianowany przez rząd.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 1 NUTS 3 - 5
Finlandia (Republika Finlandii)	Państwo unitarne z elementami autonomii Wysp Alandzkich. Struktura terytorialna państwa obejmuje szczebel regionalny (prowincje i regiony) z administracją rządową oraz regiony z administracją samorządową, jako struktura władzy lokalnej.	Organami stanowiącymi jest rada gminy wybierana w powszechnych, bezpośrednich, proporcjonalnych i tajnych wyborów. Organem wykonawczym jest zarząd wybierany przez radę gminy.	NUTS 1 - 2 NUTS 2 - 5 NUTS 3 - 19
Francja (Republika Francuska)	Państwo unitarne, układ wieloszczeblowy: regiony, departamenty i terytoria.	Organami stanowiącymi jest rada regionalna w wyborach wybierana w powszechnych i bezpośrednich w systemie mieszanym. Organem wykonawczym jest przewodniczący wybrany z grona członków rady, biuro oraz prefekt regionu – jako organ państwowy.	NUTS 1 - 9 NUTS 2 - 27 NUTS 3 - 101
Grecja (Republika Grecka)	Państwo unitarne z autonomią Góry Athos. Struktura terytorialna państwa obejmuje szczebel regionalny, prefektury (drugi szczebel podziału terytorialnego) oraz gminy jako struktura władzy lokalnej.	Nie występują kolegialne, regionalne organy stanowiące. Organem wykonawczym jest sekretarz generalny regionu mianowany przez Radę Ministrów oraz rada regionalna jako organ doradczy.	NUTS 1 - 4 NUTS 2 - 13 NUTS 3 - 52
Hiszpania (Królestwo Hiszpanii)	Państwo unitarne o charakterze zdecentralizowanym. Struktura terytorialna państwa obejmuje szczebel regionów autonomicznych (wspólnot autonomicznych), prowincje oraz gminy (miejskie i wiejskie).	Organem stanowiącym jest jednoizbowe zgromadzenie ustawodawcze wybierane w wyborach powszechnych i bezpośrednich według ordynacji proporcjonalnej. Organem wykonawczym jest rząd na czele z przewodniczącym wspólnoty autonomicznej wybierany przez zgromadzenie ustawodawcze i mianowany przez króla.	NUTS 1 - 7 NUTS 2 - 19 NUTS 3 - 59
Holandia (królestwo Niderlandów)	Państwo unitarne. Struktura terytorialna państwa obejmuje prowincje - jako szczebel regionalny administrację rządową i samorządową i gminy samorządowe jako struktura władzy lokalnej.	Organem stanowiącym jest rada gminy pochodząca z wyborów powszechnych i bezpośrednich według ordynacji proporcjonalnej. Organem wykonawczym jest kolegium burmistrza i ławników (zarząd) jako organ kolegialny wybrany przez radę gminy.	NUTS 1 - 4 NUTS 2 - 12 NUTS 3 - 40
Irlandia (Republika Irlandii)	Państwo unitarne. Występuje podział na regiony jako jednostki koordynacyjne i hrabstwa jako podstawowe jednostki terytorialne.	Organem stanowiącym w dwóch przypadkach – zgromadzenie regionalne grupujące delegatów hrabstw, w pozostałych 8 regionach – rady regionalne w składzie wybranym przez rady hrabstw. Organem wykonawczym są przedstawiciele lokalnych jednostek podziału terytorialnego z danego terenu.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 2 NUTS 3 - 8
Litwa (Republika Litewska)	Państwo unitarne. występuje konstytucyjny zakaz tworzenia obszarów autonomicznych. Struktura terytorialna państwa obejmuje obwody – jako jednostki administracyjno-terytorialne z administracją rządową, okręgi i wydzielone miasta - jako jednostki administracyjno-terytorialne o charakterze samorządowym.	Nie występują kolegialne organy stanowiące. W sprawach rozwoju regionalnego o charakterze konsultacyjnym są rady, w skład których wchodzi naczelnicy obwodów, burmistrzowie oraz członkowie rad samorządowych szczebla okręgowego. Organem wykonawczym jest naczelnik (gubernator) powołany przez rząd.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 1 NUTS 3 - 10
Luksemburg (wielkie Księstwo Luksemburga)	Państwo unitarne, dwuszczeblowy podział terytorialno-administracyjny kraju na dystrykty i gminy.	Organem stanowiącym jest rada (tzw. rada stanu) pochodząca z powszechnych i bezpośrednich wyborów. Organem wykonawczym jest tzw. rada ławnicza (kolegium) wybrana przez radę gminy z jej grona. Na czele rady ławniczej jest burmistrz mianowany przez Wielkiego Księcia spośród	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 1 NUTS 3 - 1

⁷⁷ Zasada zgodnie z którą władza publiczna powinna mieć charakter pomocniczy i udzielać wsparcia jednostkom i grupom społecznym, tam gdzie jest to niezbędne, z uwagi na brak możliwości zaspokojenia danej potrzeby lub realizacji danego zadania w trybie indywidualnym Państwo o strukturze jednolitej. Rydlewski G. (2007), op. cit., s. 345.

		członków rady. Burmistrz jest organem reprezentującym interesy państwa i samorządu.	
Łotwa (Republika Łotewska)	Państwo unitarne. Struktura terytorialna państwa obejmuje rejony, miasta wydzielone (republikańskie) oraz gminy z administracją samorządową.	Organem stanowiącym jest rada z przewodniczącym na czele – wybieranym przez radę z jej składu. Rada jest wybierana w wyborach powszechnych, bezpośrednich, tajnych. Organem wykonawczym jest dyrektor wykonawczy wybierany przez radę na wniosek przewodniczącego rady.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 1 NUTS 3 - 6
Malta (Republika Malty)	Państwo unitarne. Dwuszczeblowy podział terytorialny na regiony oraz lokalne jednostki samorządu terytorialnego.	Organem stanowiącym jest rada pochodząca z wyborów powszechnych i bezpośrednich z zastosowaniem ordynacji proporcjonalnej. Na czele rady stoi burmistrz (mer) wybierany z grona jej członków. Organem wykonawczym jest sekretarz wykonawczy powoływany przez radę na zasadach kontraktu. Powoływanie sekretarza wykonawczego następuje w drodze porozumienia między radą i ministrem właściwym w zakresie administracji publicznej.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 1 NUTS 3 - 2
Niemcy (Republika Federalna Niemiec)	Federacja o strukturze zdecentralizowanej jako rozwiązanie polityczno-ustrojowe odzwierciedlające historyczną odrębność poszczególnych części terytorium państwa. Występuje zróżnicowany układ strukturalny i organizacyjny administracji publicznej w poszczególnych krajach związkowych (przewaga dwuszczeblowego układu strukturalnego złożonego z powiatów i samorządowych gmin, w części krajów związkowych dodatkowy szczebel pośredni w postaci okręgu o charakterze rządowym, w Bawarii szczebel pośredni w postaci okręgu samorządowego). Udział krajów członkowskich federacji w ustawodawstwie i administracji federalnej oraz sprawach Unii Europejskiej za pośrednictwem Rady Federalnej (<i>Bundesratu</i>) składające się z przedstawicieli rządów krajowych.	Organem stanowiącym w okręgach samorządowych Bawarii i we wszystkich powiatach samorządowych są rady pochodzące z wyborów powszechnych i bezpośrednich. W radach okręgowych w Bawarii funkcje prezydialne wykonuje komisja okręgowa i przewodniczący. W powiatach Hesji, Szlezwiku-Holsztynie i Dolnej Saksonii na czele rad stoją wybrani przez nie przewodniczący. W powiatach w Nadrenii-Palatynacie i Saarze na czele rady stoi starosta mianowany przez władze krajowe. W powiatach w Bawarii przewodniczącym rady jest starosta wybrany w wyborach powszechnych. W powiatach Badenii-Wirtembergii przewodniczącym rady jest starosta wybrany przez radę. Organem wykonawczym w powiatach jest starosta odpowiedzialny najczęściej przed radą, odmiennie jest: w Hesji i Szlezwiku-Holsztynie – starosta jako przewodniczący organu kolegialnego wybranego przez radę z jej grona, w Nadrenii-Palatynacie i Saarze – starosta mianowany przez władze krajowe, zaś w Dolnej Saksonii - dyrektor powiatowy wybierany przez radę.	NUTS 1 - 16 NUTS 2 - 38 NUTS 3 - 402
Portugalia (Republika Portugalii)	Państwo unitarne z autonomią archipelagów Azorów i Madery. Występuje konstytucyjna gwarancja respektowania w organizacji i sposobie funkcjonowania państwa autonomicznego ustroju wysp oraz zasady subsydiarności, autonomii jednostek władzy lokalnej i demokratycznej decentralizacji administracji publicznej. Archipelagi Azorów i Madery stanowią odrębne regiony autonomiczne, posiadają własne statuty polityczno-administracyjne i organy władzy. Część kontynentalna Portugalii podzielona jest na regiony (tylko nominalnie, w praktyce utrzymany jest podział na dystrykty), gminy i parafie.	Organem stanowiącym w regionie jest zgromadzenia ustawodawcze, wybierane w wyborach powszechnych, bezpośrednich, w głosowaniu tajnym. Kompetencje regionalnego zgromadzenia ustawodawczego są w zakresie normotwórczych uprawnień regionu, uchwalania budżetu regionalnego, planu rozwoju gospodarczego i społecznego oraz rachunków regionów oraz przystosowywanie ogólnopństwowego systemu podatkowego do specyfiki regionu. Organem wykonawczym w regionie jest rząd regionalny. Przewodniczący rządu powoływany jest przez ministra republiki, przy uwzględnieniu wyników wyborów. Pozostali członkowie rządu powoływani i odwoływani są przez ministra republiki, na wniosek przewodniczącego rządu. Obowiązuje polityczna odpowiedzialność rządu przed regionalnym zgromadzeniem ustawodawczym. Rząd posiada wyłączność kompetencyjną w sprawach jego własnej organizacji i funkcjonowania.	NUTS 1 - 3 NUTS 2 - 7 NUTS 3 - 25
Rumunia	Państwo unitarne. Struktura terytorialna państwa obejmuje gminy, miasta województwa (okręgi).	Organem stanowiącym jest rada pochodząca z wyborów powszechnych i bezpośrednich. Liczba jej członków uzależniona jest od liczby mieszkańców. Organem wykonawczym jest przewodniczący rady.	NUTS 1 - 4 NUTS 2 - 8 NUTS 3 - 42
Słowacja (Republika Słowacka)	Państwo unitarne. Konstytucyjny podział państwa na gminy oraz – bez wskazania ich nazwy i liczby – wyższe jednostki terytorialne. Na szczeblu regionalnym obok samorządowych krajów funkcjonują regiony z administracją rządową.	Organem stanowiącym samorządowych krajów jest przedstawicielstwo wyższej jednostki terytorialnej wskazane w konstytucji. Przedstawicielstwo tworzą posłowie przedstawicielstwa wyższej jednostki terytorialnej wybierani przez obywateli, którzy stale zamieszkują na jego obszarze w tajnych głosowaniu w wyborach powszechnych, równych i bezpośrednich.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 4 NUTS 3 - 8

Słowenia (Republika Słowenii)	Państwo unitarne. Konstytucyjnie ustalona zasada podziału terytorialnego państwa na samorządowe gminy oraz możliwość tworzenia przez gminy szerszych wspólnot terytorialnych (także regionów).	Organem stanowiącym jest rada gminy wybierana w wyborach bezpośrednich, proporcjonalnych (w wypadku rady o składzie powyżej 12 członków) lub większościowe (rady do 12 członków). Autochtoniczne wspólnoty narodowe (włoska i węgierska) są bezpośrednio reprezentowane w organach przedstawicielskich samorządów lokalnych. Przewodniczącym rady jest burmistrz. Organem kontrolnym jest komisja rewizyjna powoływana przez radę gminy spoza jej grona. Występuje zgromadzenie mieszkańców (zwoływane z inicjatywy rady, burmistrza lub przynajmniej 5% uprawnionych do głosowania) jako instrument bezpośredniego udziału mieszkańców w sprawowaniu władzy lokalnej. Organem wykonawczym jest burmistrz wybierany w wyborach bezpośrednich połączonymi z wyborami rady gminy. Wymagana jest większość bezwzględna.	NUTS 1 - 1 NUTS 2 - 2 NUTS 3 - 12
Szwecja (Królestwo Szwecji)	Państwo unitarne. Struktura terytorialna państwa obejmująca hrabstwa – jako szczebel regionalny w podstawowym podziale terytorialnym z administracją samorządową i gminy – jako struktura władzy lokalnej.	Organem stanowiącym hrabstwa jest zgromadzenie jako organ przedstawicielski (w dwóch wypadkach rady regionalne). Wybierane są one w wyborach powszechnych i bezpośrednich z zastosowaniem ordynacji proporcjonalnej. Organem wykonawczym hrabstwa jest komisja wykonawcza na czele z liderem największej partii w zgromadzeniu.	NUTS 1 - 3 NUTS 2 - 8 NUTS 3 - 21
Węgry (Republika Węgierska)	Państwo unitarne. Konstytucyjnie ustalona zasada podziału terytorialnego państwa na stolicę, województwa, miasta i gminy.	Organem stanowiącym województwa jest zgromadzenie wojewódzkie (sejmik) złożone z członków wybranych przez wyborców w bezpośrednim i tajnym głosowaniu. Przewodniczący wybierany jest w głosowaniu tajnym przez członków zgromadzenia. Organem wykonawczym województwa jest przewodniczący zgromadzenia.	NUTS 1 - 3 NUTS 2 - 7 NUTS 3 - 20
Wielka Brytania (Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej)	Państwo unitarne z silnym zaznaczonym elementami dewolucji administracyjnej (tzn. transferu kompetencji z centrum na szczebel terenowy, zróżnicowanego pod względem przedmiotowym w poszczególnych częściach terytorium) w relacjach między Anglią, Walią, Szkocją i Irlandią Północną.	Organem stanowiącym jest rada pochodząca z wyborów powszechnych, w składzie od 30 do 80 radnych w dystryktach oraz nie mniej niż 5 członków w parafiach, w których funkcjonują rady. W najmniejszych parafiach Anglii nie ma rady (występuje wówczas zgromadzenie mieszkańców jako jedyny organ stanowiący). Pracami rady kierują wybrani przez nie przewodniczący, dystryktach miejskich na czele rady stoi burmistrz. Funkcje wykonawcze realizowane są przez same rady, nie ma zarządów.	NUTS 1 - 12 NUTS 2 - 40 NUTS 3 - 173
Włochy (Republika Włoch)	Państwo unitarne o regionalnym i silnie zdecentralizowanym charakterze. Struktura terytorialna państwa obejmuje: gminy, prowincje, miasta metropolitalne, regiony i państwo.	Organem stanowiącym w regionach jest rada regionalna jako organ przedstawicielski. Może przedstawiać izbom projekty ustaw. Rada jest wybierana w wyborach powszechnych i bezpośrednich, najczęściej z zastosowaniem proporcji: 80% radnych jest wybieranych przy zastosowaniu ordynacji proporcjonalnej, 20% - na podstawie ordynacji większościowej. Pracami rady kieruje przewodniczący regionu. W prowincji organem stanowiącym jest rada prowincji jako organ przedstawicielski, który zajmuje się przede wszystkim określaniem kierunku rozwoju prowincji oraz sprawami budżetowymi. Rada ta wybierana jest w wyborach powszechnych i bezpośrednich. Organem wykonawczym w regionie jest giunta ⁷⁸ regionalna (zarząd) i przewodniczący giunty, który reprezentuje region, kieruje polityką giunty i jest za nią odpowiedzialny, promulguje ustawy i wydaje rozporządzenia lokalne, kieruje działalnością administracyjną przekazywaną przez państwo regionowi. Przewodniczący giunty regionalnej wybierany jest w głosowaniu powszechnym i bezpośrednim. W prowincji organem wykonawczym jest giunta prowincji (zarząd) i przewodniczący. Liczba asesora (członków zarządu) mianowanych przez przewodniczącego	NUTS 1 - 5 NUTS 2 - 21 NUTS 3 - 110

⁷⁸ Nazwa podstawowej jednostki zasadniczego podziału terytorialnego państwa, zwykle mająca charakter samorządowy. Państwo o strukturze jednolitej. Rydlewski G. (2007), op. cit., s. 327.

		provincji (również spośród osób nie wchodzących w skład rady prowincji) jest uzależniona od wielkości prowincji. Przewodniczący giunty reprezentuje prowincję, kieruje polityką giunty i jest za nią odpowiedzialny, wybierany jest w głosowaniu powszechnym i bezpośrednim. Wybrany przewodniczący powołuje i odwołuje członków giunty.	
--	--	--	--

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Rydlewski G. (2007), *System administracji publicznej państwach członkowskich Unii Europejskiej*, Dom Wydawniczy ELIPSA, Warszawa, s. 137-311; <http://stat.gov.pl>.

Polska, podobnie jak większość przeanalizowanych państw członkowskich UE, jest państwem unitarnym, z podziałem na szczebel rządowy oraz samorządowe. Organem stanowiącym jest także rada gmin, miast, powiatów pochodząca z wyborów powszechnych, a organem wykonawczym – wójt, burmistrz, prezydent. Jednakże, wskazane podobieństwa w podziale terytorialnym mogą być złudne, gdyż często bardzo zróżnicowany jest zakres kompetencji organów władzy. W celu przybliżenia i zastosowania porównywalności państw Unii Europejskiej w tabeli Autorka przedstawiła klasyfikację NUTS, która ujmuje te państwa dla celów statystycznych pod względem liczby mieszkańców. Nomenklatura NUTS dzieli Polskę na terytorialne, hierarchicznie powiązane jednostki. Na poziomie regionalnym obejmują one: poziom NTS 1 – regiony (grupujące województw), poziom NTS2 – województw, poziom NTS3 – ponad regionalny. W roku 2015 Polska posiadała następującą liczebność według klasyfikacji NUTS: NUTS 1- 6 jednostek, NUTS 2 – 16 jednostek, NUTS 3 – 72 jednostki. Można zatem stwierdzić, że udziały procentowe poszczególnych obszarów NUTS w ogólnej liczbie dla analizowanych państw, Polska jest porównywalna. Jednakże, przedstawiona systematyka ma także na celu wskazanie różnicowań i ograniczeń w implementacji niektórych rozwiązań (legislacyjnych, metodologicznych) stosowanych w innych krajach Unii Europejskiej.

1.1.5. Zadanie publiczne jako istota funkcjonowania gmin jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego

Samorząd terytorialny można uznać za szczególny podmiot gospodarowania, który posiada samodzielność decyzyjną, dysponuje własną administracją, mieniem komunalnym i finansami w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb mieszkańców danego terytorium. Pomimo tak dużej autonomii samorząd terytorialny jest integralną częścią sektora

publicznego. O integralności samorządu terytorialnego z systemem finansów publicznych świadczy między innymi⁷⁹:

- 1) podjęcie się wykonania zadań tylko o charakterze publicznym na rzecz społeczeństwa (zadań zbiorowych),
- 2) powiązanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego z budżetem państwa,
- 3) uzależnienie kompetencyjne od organów rządowych,
- 4) występowanie stosunków finansowych między samorządem terytorialnym a państwem i społeczeństwem,
- 5) przekazanie do finansowania z budżetu samorządu terytorialnego zadań leżących w gestii administracji państwowej,
- 6) podleganie nadzorowi państwa.

Wykonywanie zadań przed te podmioty sprowadza się według G. Krasowska-Walczak⁸⁰ do:

- 1) w sferze administracji publicznej - między innymi ewidencji ludności, opodatkowania ludności, utrzymania ładu, planowania przestrzennego oraz innych spraw organizacyjnych,
- 2) w sferze infrastruktury socjalnej - opieki społecznej, opieki zdrowotnej i szkolnictwa,
- 3) w sferze infrastruktury technicznej - zaopatrzenia ludności w wodę, energię i ciepło, usuwania ścieków, ochrony środowiska naturalnego, zabezpieczenia transportu zbiorowego.

Realizacja tych zadań i świadczone usługi finansowane ze środków publicznych na rzecz obywateli określa się mianem zadania publicznego. Zatem, „przez zadania publiczne rozumieć należy zadania (obowiązki) prawnie nałożone na organy władzy publicznej. Katalog zadań publicznych należy traktować jako wykaz szczególnego rodzaju usług, do których świadczenia zobowiązane są organy władzy publicznej. Wykaz zadań publicznych stanowi więc swoiste zobowiązanie organów władzy wobec społeczeństwa, uzasadniające z jednej strony przyznanie władzom publicznym kompetencji niezbędnych do wykonania tych zadań, a z drugiej – ponoszenie przez obywateli obciążeń umożliwiających sfinansowanie działalności władz publicznych”⁸¹. T. Lubińska⁸² uważa, że katalog zadań publicznych

⁷⁹ Filipiak B. (2006), *Istota i rola samorządu terytorialnego w demokratycznym państwie*; [w:] Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., *Finanse samorządowe. Narzędzia – decyzje – procesy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 12-13.

⁸⁰ Por. Krasowska-Walczak G. (1996), *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań, s. 130.

⁸¹ Malinowska-Misiąg E., Misiąg W. (2007), op. cit., s. 14.

⁸² Lubińska T. (2010), op. cit., s. 57-58.

zeterminowany jest wieloma czynnikami, do których należą między innymi: rozwiązania ustrojowe, poziom rozwoju ekonomicznego i cywilizacyjnego kraju, doktryna społeczna, wybory polityczne społeczeństwa, system sprawowania władzy ustawodawczej i wykonawczej, a także normy i wytyczne Unii Europejskiej.

Zdania podejmowane przez jednostki sektora publicznego można podzielić na dwie grupy (dualizm zadaniowy): zadania umożliwiające funkcjonowanie państwa jako całości oraz druga grupa zadań, która jest związana z działaniami podejmowanymi przez samorządy terytorialne na rzecz społeczności lokalnych.

W przypadku zadań o charakterze ogólnopaństwowym, tj. tych zapewniających funkcjonowanie państwa jako całości A. Zysnarska wskazuje⁸³:

- 1) funkcjonowanie administracji państwowej, obejmującej naczelne organy władzy (parlament, prezydent), administrację rządową wraz z jej wyspecjalizowanymi służbami (np. skarbowymi) oraz administrację jednostek samorządu terytorialnego i województwa,
- 2) zapewnienie wewnętrznego i zewnętrznego bezpieczeństwa państwa,
- 3) funkcjonowanie systemu kontroli przestrzegania prawa i wymiaru sprawiedliwości,
- 4) wypełnianie funkcji właścicielskich wobec mienia Skarbu Państwa i mienia komunalnego,
- 5) obsługę wewnętrznych i zewnętrznych zobowiązań państwa.

Drugą grupę zadań, świadczonych przez samorządy terytorialne, dzieli się zgodnie z zasadą pomocniczości. Oznacza to, że podział ten jest związany z zasięgiem terytorialnym samorządów, tak aby mogły najskuteczniej realizować potrzeby danej wspólnoty. Uwzględniając powyższe kryterium można zadania samorządów podzielić na: zadania gmin, powiatów i zadania samorządów województw. Inne kryterium podziału zadań realizowanych przez samorządy terytorialne zawierają zapisy w art. 166 Konstytucja RP, w którym ustawodawca wskazuje się że dzieli się na⁸⁴:

- zadania własne - zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej wykonywane przez jednostkę samorządu terytorialnego,
- zadania zlecone - dotyczące wykonywania innych zadań publicznych, które mogą zostać zlecone samorządom na mocy innych ustaw.

⁸³ Zysnarska A. (2006), *Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk, s. 31.

⁸⁴ Należy w tym miejscu podkreślić, że podział zadań gminnych na własne zlecone występuje w większości państw Europy Zachodniej. Szerzej na ten temat: Dolnicki B. (2011), *Samorząd Terytorialny. Zagadnienia ustrojowe*, Zakamycze, Kraków, s. 264.

Zadania własne samorząd wykonuje we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Zadania własne gminy, w myśl ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, są zadaniami użyteczności publicznej, ponieważ ich celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Katalog zadań własnych gminy na potrzeby wspólnoty został zawarty w ustawie o samorządzie gminnym w ust. 2 i nie jest on kompletny, o czym świadczy użycie zwrotu przez ustawodawcę „w szczególności”. Zakres realizowanych zadań własnych przez gminę jest rozproszony w wielu innych ustawach⁸⁵. Ustawa o samorządzie gminnym (art. 7 ust. 2) stanowi podstawę podziału zadań własnych gminy na obowiązkowe i fakultatywne, natomiast szczegółowe ustawy określają, które zadania własne gminy mają charakter obowiązkowy. Przykładowymi zadaniami własnymi gminy mogą być zadania z zakresu:

- organizacji komunikacji zbiorowej,
- dostarczania mediów (prąd, woda, gaz), usuwania i oczyszczania ścieków kanalizacyjnych, odbioru i utylizacji śmieci,
- budowy i utrzymania dróg oraz organizacji ruchu drogowego,
- podstawowej opieki zdrowotnej, pomocy społecznej,
- edukacji,
- budowy mieszkań socjalnych,
- organizacji i zapewnienia działań kulturalnych,
- porządku i bezpieczeństwa publicznego mieszkańców gminy,

⁸⁵ W zakresie ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej: ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, Prawo budowlane, ustawa o gospodarce nieruchomościami, ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych, Prawo ochrony środowiska, ustawa o ochronie przyrody, Prawo wodne; w zakresie gminnych dróg, ulic, placów, mostów i organizacji ruchu drogowego: ustawa o drogach publicznych, ustawa o autostradach płatnych, prawo o ruchu drogowym; w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz: Prawo energetyczne, ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, ustawa o odpadach; w zakresie lokalnego transportu zbiorowego: Prawo przewozowe, Prawo działalności gospodarczej, ustawa o gospodarce komunalnej; w zakresie ochrony zdrowia i pomocy społecznej: ustawę o zakładach opieki zdrowotnej, ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, ustawę o zapobieganiu narkomanii, ustawę o pomocy społecznej; w zakresie zaspokajania potrzeb mieszkaniowych: Prawo budowlane, Prawo działalności gospodarczej, ustawa o gospodarce komunalnej, ustawa o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy; w zakresie edukacji publicznej, kultury oraz kultury fizycznej i turystyki: ustawa o systemie oświaty, ustawa o bibliotekach, ustawa o ochronie dóbr kultury, ustawa o muzeach, ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, ustawa o kulturze fizycznej, przepisy o turystyce; w zakresie zieleni komunalnej i zadrzewień: Prawo ochrony środowiska, ustawa o ochronie przyrody; w zakresie cmentarzy gminnych: ustawa o cmentarzach chowaniu zmarłych, ustawa o grobach i cmentarzach wojennych (w przypadku przejęcia przez gminę opieki nad tego rodzaju cmentarzami); w zakresie porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli oraz ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej: ustawa o ochronie przeciwpożarowej, ustawa o stanie klęski żywiołowej.

- utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych,
- współpracy z organizacjami pozarządowymi.

Zadania własne gminy można zatem sklasyfikować w takie obszary, jakie zaproponowała G. Krasowska-Walczak⁸⁶ tj. zadania: w sferze administracji publicznej, w sferze infrastruktury socjalnej i sferze infrastruktury technicznej.

Zadania zlecone są to zadania nałożone na gminę innymi ustawami w celu realizacji zadań z zakresu administracji rządowej, zadania z zakresu właściwości powiatu oraz zadania z zakresu właściwości województwa. Ustawa o samorządzie gminnym zezwala gminom na wykonanie tych zadań na podstawie porozumień z organami administracji rządowej oraz innymi jednostkami samorządu terytorialnego. Warunkiem realizacji zadań zleconych jest zapewnienie środków finansowych w wysokości niezbędnej do ich wykonania.

Można zatem stwierdzić, że zakres działania gmin jest zróżnicowany i szeroki. Celem przekazywania zadań do realizacji niższemu szczeblowi władzy jest zapewnienie wzrostu efektywności w dostarczaniu dóbr publicznych. Jednakże, należy także podkreślić, że zakres zadań realizowanych przez gminy nie jest wprost usystematyzowany ustawowo, ponieważ o ich rzeczywistym zakresie „w ostatecznym rozrachunku nie decydują ustawy, lecz faktyczne działania i ich efekty”⁸⁷. Co do zasady, zadania gminy mają służyć zaspokajaniu potrzeb wspólnoty na najmniejszym wyodrębnionym terytorialnie obszarze. Aby więc można było dokonywać pomiaru ich realizacji i oczekiwać wzrostu efektywności, należy uszczegółowić zapisy ustawowe (zarówno w Konstytucji jak i innych aktów prawnych regulujących te zagadnienia). „Naturalnym rozwiązaniem jest więc stopniowe zwiększanie szczegółowości opisu zadań”⁸⁸. Uszczegółowienie zadań publicznych powinno przebiegać od określenia sfer działalności państwa zawartych w Konstytucji RP, poprzez ustawy zawierające uszczegółowienie zakresu zadań (jakie zadania musi realizować gmina, powiat, województwo), ustanowienie aktów wykonawczych zawierające standardy realizacji zadań i w efekcie stworzenia ich planów (budżetów), które będą służyły jako narzędzie kontrolne poprzez przypisanie uszczegółowionym zadaniom mierników i określenie efektów jakie zostały osiągnięte⁸⁹.

⁸⁶ Por. Krasowska-Walczak G. (1996), op. cit., s. 130. Charakterystyka tych obszarów została przedstawiona wcześniej w niniejszym rozdziale pracy.

⁸⁷ Malinowska-Misiąg E., Misiąg W. (2007), op. cit., s. 18.

⁸⁸ Ibidem.

⁸⁹ Problemowi ustalenia standardów wykonania zadań oraz określenia mierników oceny wykonania zadań publicznych będzie poświęcony rozdział III niniejszego opracowania.

Należy jednak w tym miejscu podkreślić, że usystematyzowanie zakresu zadań poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego jest trudnym przedsięwzięciem, ponieważ jak twierdzi B. Filipiak⁹⁰ będzie on ewoluował wraz z rozwojem demokratyzacji życia społecznego oraz wraz ze stopniem decentralizacji. Zdaniem cytowanej autorki, zmiany zadań będą także wynikały z obowiązującej doktryny politycznej, stopnia zasobności społeczeństwa oraz tzw. umowy społecznej, określającej zakres socjalnej opieki państwa w stosunku do obywatela. Ponadto, według E. Knosala⁹¹ obecnie występuje tendencja powierzania zadań publicznych organizacjom społecznym (pozarządowym), które wpływa na kształtowanie się społeczeństwa obywatelskiego jednocześnie zacierając granice pomiędzy państwem a społeczeństwem.

1.2. Rozwój koncepcji zarządzania publicznego

Istota zarządzania organizacjami publicznymi nie jest odmienna od procesu zarządzania podmiotami biznesowymi. Zarządzanie tymi organizacjami różnicują cele dla których zostały te podmioty powołane i jakimi się kierują realizując swoje zadania, a także złożoność otoczenia sektora publicznego. Zatem, jak podkreśla A. Frąckiewicz-Wronka⁹², można zasadnie domniemywać, że kluczowe procesy zarządzania organizacją publiczną nie odbiegają zbyt od logiki zarządzania w sektorze prywatnym. Nie powinno się jednak ignorować szczególnej specyfiki tego obszaru, polegającą na⁹³:

- 1) istnieniu wielu interesariuszy, których interesy są często sprzeczne,
- 2) dużej sile oddziaływania interesariuszy mających znaczącą władzę (np. potężnych decydentów),
- 3) decyzjach podejmowanych rzadko w sposób racjonalny metodologicznie i rzeczowo wskutek działania w wysoce upolitycznionym otoczeniu,

⁹⁰ Filipiak B. (2006), *Istota i rola samorządu terytorialnego w demokratycznym państwie*; [w:] Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., *Finanse samorządowe. Narzędzia – decyzje – procesy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 25.

⁹¹ Knosala E. (2007), *Zadania publiczne, formy organizacyjne ich wykonywania i nowe pojęcia – zakres niektórych problemów do dyskusji nad koncepcją systemu prawa administracyjnego*; [w:] Zimmernann J. (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego. Zjazd Katedr Prawa Administracyjnego i Postępowania Administracyjnego. Zakopane 24-27 września 2007*, Walters Kluwer Polska Sp. z o.o., s. 118.

⁹² Frąckiewicz – Wronka A. (2010), *Pomiar efektywności organizacji jako obszar konwergencji metod, narzędzi i instrumentów zarządzania między sektorami biznesowym a publicznym*, Organizacja i Zarządzanie, Nr 4 (12), Wydawnictwo Politechniki Śląskiej, Gliwice, s. 7.

⁹³ Frąckiewicz – Wronka A. (2010), *Pomiar efektywności organizacji jako obszar konwergencji metod, narzędzi i instrumentów zarządzania między sektorami biznesowym a publicznym*, Organizacja i Zarządzanie, Nr 4 (12), Wydawnictwo Politechniki Śląskiej, Gliwice, s. 7.

- 4) braku zysku jako miary efektywności, przy równoczesnym ocenianiu z punktu widzenia preferencji obywatelskich, interesów politycznych oraz wyborów legislacyjnych,
- 5) mniejszej podatności uczestników na bodźce monetarne i większej ich orientacji na realizację misji organizacji,
- 6) konieczności przekraczania barier organizacyjnych w celu rozpoznania rozmaitych aspektów rozwiązywanych problemów,
- 7) relatywnie dużej, publicznej widoczności i przejrzystości wewnątrzorganizacyjnych aktywności.

W tabeli 2 przedstawiono charakterystykę procesu zarządzania w organizacjach sektora publicznego z podziałem na trzy zasadnicze grupy: zewnętrzne uwarunkowania funkcjonowania, relacje z otoczeniem oraz elementy opisujące organizację, czyli cele, struktury i procesy.

Tabela 2. Wyróżniki zarządzania publicznego

Elementy analizy	Charakterystyka wyróżników
Uwarunkowania działania	<ol style="list-style-type: none"> 1. Brak rynków ekonomicznych i poleganie na zasobach finansowych dostarczanych przez rząd, co skutkuje obniżeniem motywacji do podwyższania efektywności ekonomicznej oraz zdolności do racjonalnego rozmieszczenia zasobów według wyraźnych wskaźników i jednoznacznych informacji (np. ceny, zyski, udział w rynku). 2. Monopolistyczna pozycja rządu, który jest prawie wyłącznym dostawcą pewnych usług, przy czym często uczestnictwo w konsumpcji i finansowaniu aktywności rządowej jest obowiązkowe. Skutkiem tego jest silne prawne ograniczenie działania menedżerów sektora publicznego, niski poziom autonomii podejmowania decyzji oraz silna kontrola formalno-administracyjna. 3. Intensywnie oddziałujące, złożone otoczenie polityczne, które skutkuje poszukiwaniem poparcia różnorodnych interesariuszy, kształtowanie opinii publicznej czy też wpływanie na grupy interesu poprzez polityczne przetargi, lobbying, aby pozyskać zasoby i legitymizację⁹⁴ działania.
Relacje z otoczeniem	<ol style="list-style-type: none"> 1. Realne struktury władzy są rozproszone i często wychodzą poza granice organizacji publicznej, co stawia pod znakiem zapytania konwencjonalne teorie ładu społecznego i kontroli. 2. Rozpowszechnienie reguł i rutyn, stosowanych częstokroć w kontekście rzadkich zasobów, nakłania uczestników organizacji do politycznego wykorzystywania elementów formalizacji, ale także do ich rozwijania oraz manewrowania pomiędzy nimi. 3. Członkowie organizacji oprócz wykonywania typowych ról organizacyjnych aktywnie uczestniczą w politykowaniu, dążąc do zbilansowania zewnętrznych relacji politycznych z procesami wewnątrzorganizacyjnymi. 4. Wysoki poziom oczekiwań wobec kadry zarządzającej, powinna być prawa, uczciwa, wrażliwa na interes społeczny, otwarta, odpowiedzialna społecznie i zachowująca się według standardów etycznych

⁹⁴ Legitymizacja to pewnego rodzaju zasób, jaki menedżer musi zdobyć dla organizacji, by zwiększyć jej efektywność. Hensel P. (2008), *Transfer wzorców zarządzania. Studium organizacji sektora publicznego*, Dom Wydawniczy ELIPSA, Warszawa, s. 31.

Organizacja	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cele: <ul style="list-style-type: none"> • złożoność i niejednoznaczność celów, które są zazwyczaj wywodzone z wartości (np. zdrowie obywateli, czyste środowisko), wskutek czego cele organizacji są trudne do operacjonalizowania w postaci jasnych kryteriów efektywności, a do tego bywają konfliktowe względem siebie. 2. Pełnienie ról menedżerskich: <ul style="list-style-type: none"> • zaangażowanie w dostarczanie dóbr publicznych, co wiąże się z koniecznością brania pod uwagę głównie ogólnego interesu publicznego, a nie efektywności ekonomicznej działania, większy nacisk na umiejętności zarządzania w sytuacjach kryzysowych, umiejętność adaptacyjnego działania i uzyskiwania równowagi między zewnętrznymi naciskami politycznymi a realizacją ról menedżerskich. 3. Władza i przywództwo: <ul style="list-style-type: none"> • wyraźna hierarchia władzy formalnej z rozbudowaną kontrolą realizowaną przez wielorakie ośrodki, • skłonność do autokratycznego stylu przywództwa i niechęć do delegowania władzy, • częsta wymiana kadry zarządzającej wywołana zmianami preferencji wyborców, co utrudnia realizację długofalowych zamierzeń. 4. Struktura organizacyjna - silnie zbiurokratyzowana. 5. Proces podejmowania decyzji: <ul style="list-style-type: none"> • niewielka autonomia w podejmowaniu decyzji, możliwa konieczność ich zmiany ze względu na silne upolitycznienie, bez brania pod uwagę aspektów ekonomicznych, • proces strategicznego podejmowania decyzji podlega przerwom oraz opóźnieniom zarówno wskutek interwencji, jak i dużego zaangażowania władz zewnętrznych i grup interesu, • wartości i presja normatywna są kluczowe dla uprawomocnienia decyzji i działań organizacyjnych. 6. Czynniki motywujące: <ul style="list-style-type: none"> • niewielkie zastosowanie motywatorów finansowych, • wysokie znaczenie pozafinansowych motywatorów (np. bezpieczeństwo, zatrudnienie). 7. Postawa pracownicza: <ul style="list-style-type: none"> • wewnętrzna potrzeba działania <i>pro publico bono</i>⁹⁵, • paradoksalnie wysoki poziom satysfakcji z pracy, mimo niższych zarobków i silnej kontroli zewnętrznej. 8. Zmiana w organizacji: <ul style="list-style-type: none"> • mała otwartość na zmiany, • niski poziom innowacyjności.
-------------	---

Źródło: Opracowanie na podstawie: Frąckiewicz – Wronka A. (2009), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, s. 15-16.

Przedstawiona charakterystyka zarządzania jednostkami sektora publicznego zwraca uwagę na nieco odmienny charakter tych organizacji w stosunku do jednostek sektora prywatnego. Te różnice widoczne są w kilku obszarach: uwarunkowaniach, w jakich znajdują się te podmioty, relacje z otoczeniem oraz cele i potrzeby. Nie oznacza to oczywiście, że ta odmienność wyklucza spójną płaszczyznę pomiędzy zarządzaniem publicznym, a zarządzaniem jednostkami w sektorze prywatnym. Istnienie wspólnej płaszczyzny w sferze zarządzania pozwoliła na wyodrębnienie się sub-nauki - zarządzanie publiczne. Zarządzanie publiczne zachowując swoje uwarunkowania, realizując swoje cele i potrzeby implementuje

⁹⁵ *pro publico bono* – określenie łacińskie co oznacza: dla dobra publicznego, dla dobra ogółu.

narzędzia jakimi posługują się sektor prywatny. Problematyką administracji publicznej zajmowały się do niedawna nauki prawne. Obecnie, naukowcy dostrzegają istnienie wspólnych płaszczyzn w sferze zarządzania pomiędzy jednostkami sektora publicznego i prywatnego, ich zainteresowania koncertują się wokół możliwości adaptacyjnych modeli biznesowych do sektora publicznego. Celem tych poszukiwań jest zaimplementowanie instrumentarium zarządzania uwzględniające rachunek ekonomiczny w zarządzaniu jednostkami sektora publicznego⁹⁶. W efekcie, ma to sprawić, że zarządzanie organizacjami publicznymi będzie bardziej przejrzyste i efektywne. Wszystkie atrybuty zarządzania wykorzystywane obecnie w zarządzaniu publicznym w Polsce sprawiają, że podejście to jest quasi – rynkowe, nie menedżerskie. Oznacza to, że decyzje zarządców tych jednostek nie opierają się na konkurencyjności działań, efektywnym gospodarowaniu zasobów oraz minimalizowaniu ryzyka.

Odmiennego zdania jest S. Sudół, który dostrzega wiele różnic pomiędzy zarządzaniem jednostkami sektora publicznego, a zarządzaniem jednostkami sektora prywatnego. Zdaniem przywołanego autora wynikają one z następujących uwarunkowań⁹⁷:

- a) Zarządzanie publiczne realizują organy publiczne, tj. organy władzy (sejmiki wojewódzkie, rady powiatowe i gminne) oraz organy administracji państwowej centralnej i terenowej oraz samorządowej (minister, wojewoda, starosta, prezydent lub burmistrz miasta, wójt gminy), podczas gdy zarządzanie w organizacjach realizują ich zarządy lub inne formy ich instancji kierowniczych.
- b) O ile zarządzanie zawiera się w ramach pojedynczej organizacji (choćby ona była terytorialnie rozproszona), której - według słów T. Kotarbińskiego - poszczególne człony, złączone wspólnym celem, współprzyczyniają się do powodzenia całości, o tyle zarządzanie publiczne dotyczy mniejszej lub większej zbiorowości instytucji, których cele nie muszą współgrać ze sobą i tym samym instytucje te nie współprzyczyniają się do powodzenia całości.
- c) Prawo do zarządzania w organizacjach gospodarczych, które stanowią główne obiekty nauk o zarządzaniu, wynika z prawa własności, podczas gdy w zarządzaniu publicznym wynika ono z władztwa organów państwowych lub samorządowych lub z prawa nadzoru nad jednostkami społecznymi mającymi osobowość prawną.

⁹⁶ Analogię w zakresie zarządzania podmiotami sektora publicznego i prywatnego dostrzega m. in. Filipiak B. (2006), *Istota i rola samorządu terytorialnego w demokratycznym państwie*; [w:] Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., *Finanse samorządowe. Narzędzia – decyzje – procesy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

⁹⁷ Sudół S. (2012), *Nauki o zarządzaniu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 15-16.

- d) Organizacją zarządza jej organ kierowniczy (którego istnienie jest konieczną cechą każdej organizacji), kierując się jej jednostkowym dobrem, podczas gdy w zarządzaniu publicznym chodzi zawsze o dobro społeczności całego państwa, regionu (województwa, powiatu, gminy) lub miejscowości.
- e) W przeciwieństwie do organizacji gospodarczych, instytucji życia publicznego nie można oceniać na podstawie kształtowania się zysku lub ich wartości rynkowej.
- f) W zarządzaniu jednostkami publicznymi pierwszoplanową rolę odgrywa dotycząca określonego terytorium polityka społeczna, a także racje polityczne.
- g) Jednostki, których dotyczy zarządzanie publiczne, realizują zadania im powierzone w drodze aktów administracyjnych przez jednostki wyższego szczebla, a jednostki objęte zasadami ogólnego zarządzania same wyznaczają sobie zadania.
- h) Działalność jednostek w sferze publicznej regulowana jest prawem administracyjnym, podczas gdy innych organizacji dotyczą głównie reguły prawa handlowego i prawa cywilnego.

Rozbieżności wskazane przez S. Sudoła pomiędzy omawianymi sektorami wynikają z odmiennych charakterystyk i uwarunkowań ich działania, co zostało przedstawione w tabeli 2. Ponadto, przedstawione przez S. Sudoła niespójności dowodzą temu, że nie można w pełnym zakresie zaimplementować filozofii, metod i narzędzi zarządzania z sektora prywatnego do publicznego. Zatem, zdaniem A. Szewczuk⁹⁸ konieczne jest zastosowanie administracyjno–rynkowego modelu zarządzania, który z jednej strony umożliwi zachowanie niezbędnego zakresu nadzoru i kontroli nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego, z drugiej zaś zapewni pożądaną elastyczność ich działania umożliwiającą dostosowanie świadczonych przez nie usług do zróżnicowanych i zmieniających się potrzeb społecznych. Celem tych zmian jest zwiększenie efektywności gospodarowania zasobami publicznymi, co z kolei sprawi iż zarządzanie tymi podmiotami będzie bardziej efektywne i transparentne. W konsekwencji proponowane zmiany sposobu zarządzania jednostkami sektora publicznego powinny zwiększyć zaufanie obywateli do tych instytucji. Wówczas interesariusze nie będą czuć się jak petenci, lecz staną się partnerami tych instytucji. Będą oni mogli pozyskać użyteczną⁹⁹, rzetelną i kompleksową informację niezbędną w realizowanym przez nich

⁹⁸ Szewczuk A. (2011), *Filozofia nowego zarządzania publicznego w jednostkach samorządu terytorialnego a praktyczne implikacje*; [w]: Owsiak S. (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 338.

⁹⁹ W kwestii użyteczności informacji kształtujących sprawozdawczość finansową jednostki gospodarczej, IASB i FASB określiły, że istotę użytecznej informacji finansowej stanowią dwie fundamentalne cechy jakościowe i przydatność i wierne przedstawienie rzeczywistości. Informacja jest przydatna, jeżeli jej przekazanie wpływa znacząco na decyzje podejmowane przez użytkowników. Znaczący wpływ przejawia się w wykorzystaniu

procesie decyzyjnym. Wymienione postulaty zmian są punktem wyjścia dokonywanych się już w Polsce reform i zmiany filozofii zarządzania jednostkami sektora publicznego, które w literaturze przedmiotu określa się mianem Nowe Zarządzanie Publiczne (*New Public Management, NPM*).

1.2.1. Tradycyjna administracja publiczna

Do połowy lat 70. właściwie nie mówiło się o zarządzaniu w organizacjach publicznych. Dopiero kryzys państwa opiekuńczego i wzrost zainteresowania usługami świadczonymi przez te organizacje oraz konieczność konkurencji z podmiotami komercyjnymi spowodowały rozwój i konieczność profesjonalizacji¹⁰⁰. Na tym gruncie powstały nowe podejścia oraz modele zarządzania publicznego. Z uwagi na system gospodarczy w jakim znajdowała się Polska, zmiana w sposobie zarządzania jest procesem trudnym i żmudnym. Nie mniej jednak, podejmowane są działania mające na celu poprawę efektywności zarządzania jednostkami tego sektora¹⁰¹.

W literaturze przedmiotu ewolucję administracji publicznej można podzielić na cztery etapy¹⁰²:

- 1) Etap „państwa prywatnego” i prawa administracyjnego (od końca XVIII w.) – gdzie instytucje publiczne były traktowane jako narzędzie wykonywania prawa.
- 2) Etap administracji publicznej (*Public Administration*), od połowy XIX w. – czyli samodzielnego aparatu nie tyle wykonywania prawa, ile decyzji politycznych,

informacji do opracowania prognoz i/lub potwierdzenia zmiany danych wykorzystywanych do uprzednio opracowanych prognoz. Należy zwrócić uwagę na fakt, że przydatność informacji należy oceniać w odniesieniu do konkretnych decyzji, a nie do określonych decydentów. Wierne ukazanie rzeczywistości oznacza natomiast, że informacje zawarte w sprawozdawczości powinny odzwierciedlać treść ekonomiczną zjawiska gospodarczego, a nie tylko jego formę prawną. Ponadto, aby można było mówić o wiernym ukazaniu rzeczywistości, informacje powinny być kompletne, obiektywne i wolne od błędów (w możliwym do osiągnięcia zakresie) Cieciora M. (2011), *Generowanie użytecznej informacji ekonomicznej w sprawozdaniu finansowym w kontekście zachowania zasady wiernego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej*; Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 60 (1162), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 37. Zatem, nie można mówić o użyteczności informacji zawierającej jedynie zestawienie wydatków zadań wykonanych za rok budżetowy w porównywaniu z planem wydatków na kolejny rok budżetowy, bowiem wpływają one jedynie na ocenę stopnia naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

¹⁰⁰ Por. Ośrodek Badania Aktywności Lokalnej przy Spółdzielni "Kooperatywa Pozarządowa", *Zarządzanie – standardy w organizacji pozarządowej*, Spółdzielnia Kooperatywa Pozarządowa Ogólnopolska Federacja Organizacji Pozarządowych, Warszawa 2010, źródło: <http://ofop.eu/biblioteka/15534/zarządzanie-standardy-w-organizacji-pozarządowej>, [dostęp: 03.10.2014 r.].

¹⁰¹ Pierwszym znaczącym krokiem była nowelizacja Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. 2009 Nr 157 poz. 1240), która wymusiła zmiany w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych. W dalszej części opracowania zostaną przedstawione doświadczenia Polski w reformowaniu finansów publicznych.

¹⁰² Zawicki M. (2011), *Nowe Zarządzanie Publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 17.

stojących za rozstrzygnięciami prawnymi oraz precyzującymi zasady stosowania prawa.

- 3) Etap *Public Management* (w tym *New Public Management*, NPM), od początku lat osiemdziesiątych XX w.
- 4) Etap *Public Governance* (od połowy lat dziewięćdziesiątych XX w.) – podchodzenie do sektora publicznego, a zwłaszcza administracji publicznej, jak do ważnego elementu sieci społeczeństwa obywatelskiego (w szerszym znaczeniu), pozostającego w interakcji z członkami (jednostkami, grupami) społeczeństwa obywatelskiego (w znaczeniu węższym) poprzez odpowiednie procedury partycypacyjne i konsultacyjne z interesariuszami.

Rozwój nowych koncepcji zarządzania publicznego wyznacza administracji publicznej nowe cele. Można zaobserwować zastępowanie biurokratycznego modelu zarządzania jednostkami publicznymi modelem wzorowanym na menedżerskim zarządzaniu instytucjami tego sektora tj. *New Public Management*¹⁰³ i *Public Governance*. Menedżeryzm, czyli nowa filozofia zarządzania publicznego, która koncentruje się na zwiększeniu efektywności sektora publicznego poprzez wyznaczenie standardów usług i zwiększenie nacisku na jakość świadczonych usług, zlecaniem na zewnątrz usług publicznych oraz kontrolą wyników poprzez mierniki, a nie samych procedur. W literaturze przedmiotu zagadnienie to cieszy się dużym zainteresowaniem.

Współczesny kształt zarządzania jednostkami publicznymi, w tym gminami, integruje dorobek epok wcześniejszych z osiągnięciami teraźniejszymi. Przeobrażenia jakie miały miejsce w nie tak odległej historii zarządzania, a wcześniej administrowania podmiotami sfery publicznej wpłynęły na obecny kształt administracji publicznej. W celu zrozumienia istoty reform i zmian w administracji publicznej omówione zostaną w niniejszym podrozdziale węzłowe problemy, rozpoczynając od sklasyfikowanego wcześniej etapu drugiego tj. administracji publicznej określanej mianem tradycyjnym modelem administracji publicznej biurokratycznym lub administracją weberowską.

W 1920 r. niemiecki socjolog M. Weber przedstawił model idealnej biurokracji w klasycznym dziele *Wirtschaft und Gesellschaft*. „Klasyczny model biurokratyczny niemieckiego socjologa M. Webera zakładał oddzielenie domeny państwa od domeny prywatnej, a jednocześnie odseparowanie w działaniu państwa materii politycznej i administracyjnej”¹⁰⁴. Prezentowana przez niego koncepcja biurokracji stworzyła możliwości

¹⁰³ New Public Management stosunkowo szybko zyskała miano rewolucji menedżerskiej.

¹⁰⁴ Hausner J. (2008), *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa, s. 9.

budowania sprawnych organizacji. Wyróżnił on trzy czyste typy prawomocnego panowania (władzy): racjonalna (legalna), tradycyjna i charyzmatyczna.

Z idei władzy racjonalnej (legalnej) Weber wyprowadził podstawowe zasady biurokracji idealnej¹⁰⁵:

- hierarchiczność – biurokratyczna organizacja oparta zostaje na zasadzie hierarchiczności, urzędnik podporządkowuje się decyzjom przełożonego, przysługuje mu jednak prawo odwołania się i zażalenia na jego decyzję;
- depersonalizacja – władza urzędnika i obowiązek podporządkowania się jej przez obywatela wynika ze sprawnego przez niego urzędu nie zaś z jego cech osobistych, praca urzędnika jego stałym i podstawowym zajęciem;
- bezosobowe przepisy podstawą działania – precyzyjne rozgraniczenie – za pomocą norm prawnych oraz zasad organizacyjnych – zakresu uprawnień i obowiązków poszczególnych urzędników oraz urzędów, ma służyć wykluczeniu możliwości wzajemnego ingerowania urzędników w swoje uprawnienia w trakcie wykonywania powierzonych im zadań;
- kwalifikacje formalne podstawą zatrudnienia i awansu – rekrutacja na stanowiska urzędnicze opiera się na kryteriach formalnych kwalifikacji. Nominacje i awanse regulowane są przepisami. Na wynagrodzenia duży wpływ ma staż pracy;
- specjalizacja i podział pracy – precyzyjny podział uprawnień i zadań, oparty na normach prawa ma służyć ograniczeniu do minimum zakresu dyskrecyjnego działania urzędnika;
- skuteczność – wysoki poziom specjalizacji, kwalifikacje zawodowe urzędników oraz depersonalizacja ich działania stanowią gwarancję skuteczności działania biurokracji.

Zgodnie z powyższymi założeniami urzędnik administracji publicznej w owym czasie posiadał następujące atrybuty¹⁰⁶:

- zabiega o prestiż społeczny wynikający z tytułu wykonywanej przez niego pracy i zazwyczaj udaje się mu go osiągnąć,
- jest mianowany przez swoich zwierzchników,
- regularnie otrzymuje gratyfikację finansową z tytułu wykonywanej pracy,
- podstawą ustalenia wysokości wynagrodzenia nie jest zakres wykonywanej pracy, ale pozycja zajmowana w strukturze aparatu urzędniczego,

¹⁰⁵ Ibidem.

¹⁰⁶ Szerzej na ten temat: Hausner J., op. cit., s. 14-15.

- znajduje się w hierarchicznie zorganizowanej strukturze biurokratycznej.

Należy w tym miejscu podkreślić, że pomimo iż założenia idealnej biurokracji weberowskiej poddawane są ostrej krytyce, to nowe nurty zarządzania publicznego wykorzystują niektóre jego założenia oraz atrybuty urzędnika.

Krytyka weberowskiej biurokracji wynikała z wielu zachodzących negatywnych zmian w życiu gospodarczym w latach 70. ubiegłego wieku. Natomiast „wyrazem zachodzących zmian było osłabienie tempa wzrostu gospodarczego, nasilenie zjawisk inflacyjnych, wzrost bezrobocia oraz zwiększające się trudności zrównoważenia wydatków publicznych. Zjawisk tych, a zwłaszcza stagflacji – stagnacji połączonej z inflacją- nie udało się wyjaśnić na gruncie dominującego wówczas keynesizmu, co m.in. przyczyniło się do renesansu neoliberalnych nurtów w teorii ekonomii i polityce gospodarczej”¹⁰⁷. Nasilała się zatem krytyka biurokratycznego modelu zarządzania jednostkami sektora publicznego. Krytyka ta przyczyniła się do ewolucji administracyjnego modelu zarządzania, adaptując niektóre nowe osiągnięcia teorii organizacji i zarządzania. Zdaniem J. Hausnera¹⁰⁸ odpolitycznienie stało się głównym postulatem zmian w zarządzaniu publicznym. Ponadto, nasiliła się presja „na sektor publiczny, zorientowana na osiąganie efektów ekonomicznych i społecznych”¹⁰⁹. Tradycyjny, administracyjny model zarządzania sektorem publicznym nie odpowiadał już wyzwaniom i oczekiwaniom społeczeństwa. Nowe idee uzyskały poparcie organizacji międzynarodowych (m.in. Międzynarodowego Funduszu Walutowego, Banku Światowego, OECD). Na kanwie tych postulatów zrodziło się Nowe Zarządzanie Publiczne, które stało się remedium na oczekiwania stawiane instytucjom publicznym. Zatem, rozpoczęto reformy dotychczasowego systemu, których założeniem było wdrożenie nowych koncepcji zarządzania, które będą efektywniej realizować zadania publiczne, poprawią funkcjonowanie instytucji sektora finansów publicznych oraz odbudują zaufanie do władz publicznych. H. Krynicka¹¹⁰ podkreśla, że zaczęto zwracać uwagę na ekonomiczne aspekty wydatkowania publicznych środków finansowych, na poprawę jakości usług publicznych oraz zapewnienie większej skuteczności działań organizacji publicznych. Koncepcja *New Public Management*

¹⁰⁷ Zalewski A. (red.) (2007), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa, s. 7.

¹⁰⁸ Hausner J. (2008), op. cit., s. 9.

¹⁰⁹ Kowalczyk L. (2008), *Współczesne zarządzanie publiczne jako wynik procesu zmian w podejściu do administracji publicznej*; [w:] Kowalczyk L. (red.), *Refleksje społeczno – gospodarcze*, Zeszyty Naukowe WWSZIP nr 11 (1), Wydawnictwo Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości w Wałbrzychu, Wałbrzych, 2008, s. 8.

¹¹⁰ Krynicka H., *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*; [w:] Prace Instytutu Prawa i Administracji PWSZ w Sulechowie, źródło: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/34636/014.pdf>, s. 193, [dostęp: 10.03.2014r.].

zakłada bowiem, że należy zarządzać tak tymi organizacjami, aby dostarczane dobra i usługi dla obywateli były realizowane na wyższym poziomie i bardziej dopasowane do zróżnicowanych i zmieniających się potrzeb, natomiast same instytucje publiczne powinny być bardziej efektywne i skuteczne w działaniach. Ponadto, jak podkreśla M. Dylewski¹¹¹, metoda NPM obejmuje szerokie spektrum narzędzi: planowanie strategiczne, zarządzanie projektami, marketing, zarządzanie personelem, zarządzanie operacyjne, procedury zarządzania jakością. Aby jednak było możliwe wdrożenie założeń NPM, niezbędne są przede wszystkim zmiany w metodach planowania, odejście od tradycyjnych metod do bardziej zaawansowanych.

Negacja weberowskiego modelu biurokracji i zastąpienie go modelem menedżerskiego zarządzania publicznego miała także na celu decentralizację państwa, tak aby wspomagać rozwój samorządności. Na takim szczeblu (samorządowym) menedżerowie mają bowiem możliwość szybkiego reagowania na zmiany w otoczeniu. J. Hausner zauważa jednak, że proponowany model menedżerski nie jest całkowicie zaprzeczeniem modelu „idealnej biurokracji”¹¹². Cytowany autor odnajduje w nowym modelu niektóre zasady i rozwiązania proponowane przez M. Webera są w nim m. in.: dobór personelu według kryterium kompetencji, powszechny i ustrukturyzowany system wynagradzania i awansu, systematyczne szkolenia personelu czy też mechanizmy oceny wyników działania osób i zespołów pracowniczych. Zdaniem J. Hausnera podstawową różnicą jest kontrola, która w modelu NPM dotyczy przede wszystkim wyników działania, a nie przestrzegania procedur.

Rozwój koncepcji NPM, dowodzi zdaniem J. Hausnera¹¹³, że rozwój administracji publicznej nie polega na odrzucaniu jednego modelu (paradygmatu) i zastąpienia go innym, lecz na stopniowym przechodzeniu od dotychczasowego modelu do nowego, z zachowaniem wielu elementów poprzedniego. Cytowany autor dostrzega, że każda administracja publiczna jest wytworem pewnego ciągu historycznych zdarzeń, a zarazem swoistym odzwierciedleniem jej ewoluującej tożsamości. Zatem, świadczy to też o tym, że proces reformowania administracji publicznej jest bardzo trudny i złożony. Wymaga on z jednej strony zmian w regulacjach, które determinują funkcjonowanie podmiotów sektora finansów publicznych, z drugiej zaś strony pojawia się problem świadomości oraz kompetencji kadry zarządzającej. Te dwa aspekty muszą być ze sobą skorelowane, aby doskonalić zarządzanie tymi podmiotami.

¹¹¹ Dylewski M. (2007), *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa, s. 59.

¹¹² Hausner J. (2008), op. cit., s.32.

¹¹³ Ibidem.

1.2.2. Współczesne koncepcje zarządzania publicznego

New Public Management jako koncepcja zarządzania publicznego jest połączeniem różnych teorii pochodzących z obszarów i dyscyplin naukowych, takich jak ekonomia, polityka i teoria organizacji, a w szczególności: teorii wyboru publicznego, neoliberalizmu, menedżeryzmu, teorii kosztów transakcyjnych oraz teorii agencji. Zdaniem badaczy¹¹⁴, koncepcja ta wykorzystuje doświadczenia z zarządzania w sektorze prywatnym w celu poprawy zarządzania administracją publiczną. S. Sudoł¹¹⁵ uważa, że wieloobszarowość zagadnień i założeń koncepcyjnych modelu NPM powoduje, iż nie można go w całości włączyć do nauk o zarządzaniu, ponieważ bardzo szeroko zakreślałoby to ich granice. Zdaniem cytowanego autora nauki o zarządzaniu nie mogą wchodzić w obszar teorii makroekonomicznych, dróg stanowienia prawa i ustanawiania systemów gwarantujących ład demokratyczny. S. Sudoł twierdzi, że problematyka ta należy do ekonomii, nauk prawnych, nauk administracyjnych i politologii. Zdania tego nie podziela Autorka niniejszej rozprawy. Autorka podziela pogląd T. Markowskiego¹¹⁶, który twierdzi, że zarządzanie publiczne ma na celu przypomnienie specjalistom od zarządzania, że sfera zarządzania publicznego ma silne osadzenie w polityce, czy też raczej w politykach, jaką inicjują i prowadzą władze publiczne. Zatem Autorka uważa, że jest to jak najbardziej zagadnienie wpisujące się w nurt nauk o zarządzaniu, oparte na holistycznym spojrzeniu na te organizacje. Takie samo stanowisko zajmuje R. Fedan¹¹⁷, który uważa że NPM wprowadza uniwersalny model zarządzania w tej dziedzinie i oferuje nowy sposób widzenia i wykorzystywania funkcji zarządzania w administracji publicznej. Zdaniem cytowanego autora omawiana koncepcja traktowana jest jako istotna zmiana w stylu zarządzania w administracji publicznej, zwłaszcza samorządzie lokalnym. Ponadto, R. Fedan podkreśla, że wywodzi się ona z krajów wysoko rozwiniętych i z sukcesem została zaadoptowana w krajach Unii Europejskiej.

Powstanie i rozwój koncepcji *New Public Management* zdeterminowane było różnymi czynnikami, których główny zarys został już przedstawiony niniejszym rozdziale.

¹¹⁴ M. in. Krynicka H. (2006), *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, Studia Lubuskie nr 2/2006 PWSZ, Sulechów, s. 193; Plata Diaz A. M., Perez-Lopez G., Zafra-Gomez J. L., Lopez-Hernandez A. M. (2014), *The Influence Of Fiscal Strss On The Adoption Of Diverse Management Alternatives. Empirical Evidence On Waste Collection Services In Spain*, materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn, s. 2.

¹¹⁵ Sudoł S. (2012), op. cit., s. 48.

¹¹⁶ Szerzej na ten temat: Frąckiewicz-Wronka A. (2009), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, Warszawa.

¹¹⁷ Fedan R. (2011), *Zarządzanie publiczne w procesie kreowania rozwoju lokalnego i regionalnego*, Czasopisma Uniwersytetu Rzeszowskiego. Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy, Zeszyt Nr 20, Rzeszów, s. 212.

Uszczegółowienie czynników istotnych w powstaniu i rozwoju omawianej koncepcji zawiera tabela 3. Determinanty te zostały skalsyfikowane w przekroju na: czynniki ekonomiczne i polityczne, czynniki technologiczne, a także czynniki kontekstualne oraz nowych procesów.

Tabela 3. Główne zewnętrzne czynniki mające wpływ na powstanie i rozwój koncepcji nowego zarządzania publicznego

Czynniki ekonomiczne i polityczne	<ul style="list-style-type: none"> • globalny rynek, wolny handel i nowe ekonomiczne alianse, • ekstremalne nastawienie na jakość i satysfakcję klientów, • makro-, mikro- i fiskalny kryzys, • dominacja orientacji rynkowej, • zaangażowanie partii politycznych w politykę rynku pracy, • konieczność podporządkowania się regułom typowym dla UE, • konieczność przestrzegania dyscypliny finansów publicznych, • wsparcie procesów rozwoju społeczno-ekonomicznego funduszami UE.
Czynniki technologiczne	<ul style="list-style-type: none"> • Internet, • poczta elektroniczna, • telefonia komórkowa, • wykorzystywane software do wspierania procesów biznesowych (CRM, ERP i inne).
Czynniki kontekstualne i strukturalne	<ul style="list-style-type: none"> • eliminowanie i ograniczenie barier sektorowych, • mniejsze różnice pomiędzy sferą przemysłową i usługową, • niespójne zmiany czynników kontekstowych, • zarządzanie wewnątrz ograniczeń, • tempo prywatyzacji.
Uwidaczniające się nowe procesy	<ul style="list-style-type: none"> • zarządzanie przez wiedzę, • zwiększenie innowacyjności w technologiach i usługach, • redukcja ram czasowych dla działań strategicznych, • transparentność.

Źródło: Frąckiewicz – Wronka A. (2009), op. cit., s. 20-21.

Nowe zarządzanie publiczne sytuowane jest na kilku głównych założeniach (zasadach). W odniesieniu do sektora samorządowego, w tym gmin, wymogi te sformułowane są następująco¹¹⁸:

- wprowadzenie na poziom wszystkich struktur samorządowych profesjonalnego (menedżerskiego) zarządzania,
- wdrożenie wzbogaconego metodycznie systemu standardów i mierników umożliwiających obiektywną ocenę działalności gmin,
- obligatoryjne wykorzystanie w bieżącej działalności gmin wewnętrznego audytu,
- uwzględnienie w strategii działania zmian strukturalnych, ukierunkowanych na desegregację gmin,
- aplikacja do procesu zarządzania w gminach niektórych metod i technik stosowanych w sektorze prywatnym.

¹¹⁸ Por. Szewczuk A. (2011), op. cit., s. 334.

M. I. Brun Martos i inni¹¹⁹ uzupełniają powyższy katalog postulatów stawianych nowej koncepcji zarządzania gminami, o działania mające na celu: zwiększenie znaczenia obywateli jako klientów usług publicznych, zwiększenie nacisku na zarządzanie i wdrożenie księgowych metod jego oceny, otwarcie podmiotów publicznych na konkurencję, opracowanie systematycznego porównywania między jednostkami zarządzania (*Benchmarking*)¹²⁰. Warto w tym miejscu podkreślić, znaczenie obywatela jako odbiorcy usług publicznych, ponieważ ich niezadowolenie z jakości świadczonych usług, brak sprawności działania jednostek sektora finansów publicznych oraz nieefektywne wydatkowanie środków publicznych, w istotny sposób wpłynęło na wzrost popularności NPM.

Hasłem przewodnim koncepcji NPM jest podejście menedżerskie na każdym poziomie struktur samorządowych. Menedżeryzm zatem jest rozumiany jako¹²¹:

- implikacja technik zarządzania wykorzystywanych w sektorze prywatnym do sektora publicznego,
- orientacja nie na procesy, lecz na osiąganie wyników,
- przejście od tradycyjnej administracji publicznej w kierunku modelu kładącego dużo większy nacisk na personalną odpowiedzialność,
- wola odejścia od klasycznej biurokracji, w kierunku stworzenia bardziej elastycznych warunków zatrudnienia, pracy i organizacji,
- cele stawiane przed organizacją i przed pracownikami są jasno wytyczone, a zakres ich wykonania jest możliwy do oceny za pomocą wskaźników. Ocena programów publicznych wykorzystuje zasadę 3E: oszczędność, efektywność, i skuteczność (economy, efficiency and effectiveness),
- istnieć parcie w kierunku ograniczenia funkcji pełnionych przez władze publiczne poprzez prywatyzację.

Główne postulaty zmian w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych jakie proponuje podejście menedżerskie zawiera tabela 4.

¹¹⁹ Brun Martos M. I., Forte-Deltell A., Balaguer-Coll M. T., Tortosa-Ausina A. (2014), *Determinants Of Local Governments' Re-Election: New Evidence Based On A Bayesian Approach*, Materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn, s. 1.

¹²⁰ Zagadnienie to jest szerzej omówione w rozdziale IV niniejszej dysertacji.

¹²¹ Krynicka H. (2006), op. cit., s. 195.

Tabela 4. Główne postulaty zmian w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych wprowadzone przez koncepcję *New Public Management*

Element wyróżniający		Zarządzanie tradycyjne w sektorze publicznym	Nowe zarządzanie w sektorze publicznym (NPM)
1.	Struktura organizacyjna	Scentralizowane	Podzielone pomiędzy jednostki zorganizowane wokół poszczególnych usług
2.	Relacje pomiędzy jednostkami administracji i wewnątrz nich	Nieokreślone, bezterminowe	Bazujące na kontraktach
3.	Sposób działania	Nacisk na etykę rządzenia, bez zmian organizacyjnych	Adopcja systemów zarządzania sektora prywatnego
4.	Sposób finansowania	Stały lub rosnący budżet	Cięcia w używaniu zasobów
5.	Styl zarządzania	Ważna rola umiejętności politycznych i znajomości przepisów	Przejrzyste zarządzanie
6.	Orientacja na wyniki	Używanie domniemanych i niejawnych standardów	Potrzeba jasno określonych celów
7.	Sposób kontroli	Kontrolowanie tylko procedur i reguł związanych z wydawaniem pieniędzy	Kontrola wyników i rezultatów

Źródło: Opolski K., Modzelewski P. (2004), *Zarządzanie jakością w usługach publicznych*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa, s. 35.

B. Filipiak stwierdza, że stosowanie w praktyce zasad NPM daje wymierne korzyści, którymi są¹²²:

- wzrost racjonalności alokowania zasobów będących w dyspozycji podmiotów sektora,
- ograniczenie i eliminację procedur wysoce biurokratycznych obniżających jakość wykonywania zadań oraz wykorzystanie zasobów,
- większa skuteczność podejmowania decyzji i działań,
- wzrost poziomu jakości wykonywanych usług, poprzez wykorzystanie nowoczesnych i innowacyjnych technologii,
- lepszy proces komunikowania się ze społeczeństwem i wzrost partycypacji społecznej w zarządzaniu,
- szybszy dostęp do zewnętrznego kapitału, gdyż wprowadzenie zadań poza sektor redukuje bariery dostępu do rynku i nowoczesnych usług rynku finansowego,
- zarządzanie oparte na efekty i procesy, ale nie pomijając podstawowego przesłania, jakim jest wykonywanie zadań o charakterze publicznym, służącym społeczeństwu.

Zatem, koncepcja NPM kładzie duży nacisk na ocenę dokonań, „co wzmaga potrzebę publicznej odpowiedzialności za proces zarządzania, bezpośrednio związany

¹²² Filipiak B. (2006b), *New public management w sektorze publicznym – idea czy rzeczywistość?*; [w:] Famulska T., Nowakowski J. (red.), *Finanse i bankowość w integrującej się Unii Europejskiej*, Difin, Warszawa, s. 142-143.

z odpowiedzialnością menedżerów¹²³ i transparentnością - nieodłącznymi elementami polityki publicznej. Należy w tym miejscu podkreślić, iż pomimo wskazanych licznych zalet, Nowe Zarządzanie Publiczne nie jest panaceum na wszystkie problemy sektora publicznego. Identyfikuje się również wiele ograniczeń we wprowadzaniu tej koncepcji zarządzania. W. Rudolf¹²⁴ przytacza zarzuty, jakie postawiono omawianej koncepcji. Jednym z zarzutów stawianych koncepcji NPM, zdaniem cytowanego autora jest fakt, iż omawiana koncepcja koncentrowała się na polepszaniu sprawności organizacji publicznej oraz redukcji kosztów, a nie na efektywności organizacji w sensie zdolności do zaspokajania społecznych potrzeb. Kolejną niedoskonałością tej filozofii zdaniem cytowanego autora, jest to że nie odpowiada na pytanie, jak organizacja publiczna powinna być oceniana i przez kogo. Inne zarzuty dotyczą podważenia skuteczności mechanizmów przetargowych, które miały być odpowiedzią na brak konkurencji w sektorze publicznym. W literaturze przedmiotu¹²⁵ wskazuje się również na brak możliwości adaptowania mechanizmu konkurencyjnego do warunków sektora publicznego, ponoszenia zbyt wysokich kosztów transakcyjnych będących efektem zwiększenia kontroli i inspekcji kontraktowanych usług¹²⁶.

Pomimo krytyki, nowe zarządzanie publiczne ma swoich zwolenników. „Stosowanie jego zasad oznacza w praktyce m. in. zmianę postaw ludzkich, nacisk na efektywność, szerokie wykorzystywanie danych finansowych dla zwiększenia stopnia odpowiedzialności organizacji, czyli reorientację w kierunku stymulowania uwarunkowań ekonomicznych, a ograniczania uwarunkowań politycznych w zarządzaniu. Wprowadzenie zasad nowego zarządzania publicznego do praktyki działania organizacji publicznych nie zawsze musi się spotkać z akceptacją głównych grup interesariuszy. Potrzebne jest budowanie zaufania między wszystkimi aktorami zmiany. Budowanie zaufania jest procesem długotrwałym i wymaga właściwej komunikacji, pewności zatrudnienia, wsparcia, poczucia sprawiedliwości odnośnie do traktowania pracowników, a te trudno znaleźć w sektorze publicznym. Jest to jeden z powodów braku spektakularnych sukcesów w reformowaniu tego sektora, jak również okazywania przez jego pracowników sceptycyzmu wobec możliwości powodzenia zmian”¹²⁷.

¹²³ Hood C. (1991), *A public management for all seasons*, Public Administration, No 69 (1), s. 3-19; podano za Frąckiewicz-Wronka A. (2009), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, s.93.

¹²⁴ Por. Rudolf W. (2010), *Koncepcja governance i jej zastosowanie – od instytucji międzynarodowych do niższych szczebli władzy*, Folia Oeconomica 245, Acta Universitatis Lodzensis, Łódź, s. 75.

¹²⁵ Por. Musiałik G., Musiałik R. (2013), *Związek sektora publicznego i rynkowego w koncepcji New Public Management*, Studia ekonomiczne nr 156, Systemy gospodarcze i ich ewolucja: aspekty mikro- i mezoekonomiczne, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice, s. 299.

¹²⁶ Por. Fedan R., op. cit., s. 214.

¹²⁷ Frąckiewicz-Wronka A. (2009), op. cit., s. 93.

Podobnego zdania jest E. Hellich¹²⁸, która twierdzi, że mechanizmy gospodarki rynkowej będą miały coraz większy udział w kreowaniu i regulacji rozwoju społeczno-gospodarczego. Zdaniem cytowanej autorki nie pozostanie to bez wpływu na przemiany instytucjonalne prawno-organizacyjne w sektorze finansów publicznych. E. Hellich jest zdania, że uznanie jednostek sektora finansów publicznych za ekonomicznie samodzielne podmioty wymusi stosowanie rachunku ekonomicznego w szerokim zakresie. Cytowana autorka uważa także, że staje się to wyznacznikiem kierunków rozwoju rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych niezależnie od jego zakresu. Ponadto, reformy zarządzania publicznego spotkały się z akceptacją wielu krajach wysoko rozwiniętych, między innymi: Wielkiej Brytanii, Australii, Nowej Zelandii i Stanach Zjednoczonych. W Polsce impulsem wielu reform gospodarczych, prawnych i instytucjonalnych było przystąpienie Polski do Unii Europejskiej. Bowiem „reguły zapisane m. in. w Traktacie z *Maastricht*, nakazują państwom członkowskim ścisłą kontrolę polityki fiskalnej. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć (1) utrzymywanie deficytu budżetowego na poziomie nie przekraczającym 3% PKB, (2) obligatoryjny poziom długu publicznego poniżej 60% PKB oraz (3) wymóg planowania wieloletniego w zakresie strategicznego rozwoju kraju. Wyżej wskazane wymogi implikują konieczność prowadzenia przemyślanej i racjonalnej polityki budżetowej. Budżet w układzie zadaniowym wdrażany w Polsce od 2006 roku został ujęty jako jedno z kluczowych przedsięwzięć w Programie Konwergencji¹ oraz Dokumentie Implementacyjnym Krajowego Programu Reform na przełomie lat 2005-2006. Budżet zadaniowy miał być narzędziem ułatwiającym kontrolę deficytu i długu publicznego, a także implementację Strategii Lizbońskiej. Powyższe przesłanki oraz członkostwo Polski w OECD, organizacji konsekwentnie promującej założenia *New Public Management* i nowoczesnych metod zarządzania finansami publicznymi, zaowocowały podjęciem w 2006 roku pierwszych inicjatyw dotyczących budżetu zadaniowego na szczeblu centralnym. Efektem tych prac było umieszczenie odpowiednich zapisów w strategicznych dokumentach programowych rządu, Strategii Rozwoju Kraju i Krajowym Programie Reform”¹²⁹.

Reasumując powyższe rozważania, Autorka uważa, że reformowanie sektora publicznego powinno być dokonywane z należyłą ostrożnością, poprzedzone wnikliwymi analizami

¹²⁸ Hellich E. (2011), *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*, Monografie i opracowania nr 583, Oficyna Wydawcza Szkoła Główna Handlowa w Warszawie. Warszawa, s. 117-118.

¹²⁹ Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, (2011), Materiały szkoleniowe w ramach projektu „Poprawa jakości zarządzania w administracji rządowej – Akademia Zarządzania Publicznego II etap”, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego, (PO KL, Priorytet V, Działanie 5.1, Poddziałanie 5.1.1), *Zarządzanie finansami publicznymi – narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych*, Warszawa, s. 6-7.

społecznych kosztów i korzyści. Ponadto, nie należy wprost przenosić rozwiązań stosowanych w innych krajach, na grunt Polski ze względu na liczne odmienności ustrojowe, gospodarcze, kulturowe i społeczne. Zatem, zmiany w systemie zarządzania muszą być dostosowane do uwarunkowań występujących w danym kraju i w danej jednostce. J. Hausner podkreśla, że „reforma państwa ma polegać nie tyle na prywatyzacji usług publicznych, ile na ich odpaństwowieniu, czyli przekazaniu do domeny niepaństwowego sektora publicznego”¹³⁰. Zdaniem cytowanego autora, odrzucenie modelu idealnej biurokracji oznaczać musi oparcie się pokusie poszukiwania i ustanowienia innego idealnego modelu. J. Hausner akcentuje, że współcześnie jakość rządzenia staje się najważniejszym wyznacznikiem poziomu zaufania pomiędzy rządem a społeczeństwem, bowiem „kiedy władza traci zaufanie obywateli, rosną koszty „transakcji publicznych” i formułowania polityki”¹³¹.

Reforma finansów publicznych, która rozpoczęła się już w Polsce nie pociąga za sobą jedynie zmian systemowych, wdrażania nowych narzędzi zarządzania, ale także zmian w mentalności służb publicznych, przekonanie o celowości tych działań, a po kolejne dążenie do ciągłego doskonalenia poprzez poprawę wyników. Konserwatywne, surowe poglądy oraz niechęć do zmian zarządców tych jednostek nie ułatwiają wdrażaniu zmian. Potrzebna jest współpraca pomiędzy państwem, a jednostkami podległymi, będącymi w strukturach państwowych, ciągle kompromisy i determinacja do zaakceptowania i wdrażania zmian. W zaistniałej sytuacji osoby zarządzające jednostkami publicznymi, w tym gminami (prezydent, burmistrz, wójt) muszą przyzwyczaić się do takiego rozumienia i wypełniania swojej roli i funkcji – menedżera.

Należy w tym miejscu podkreślić, że koncepcja NPM stała się inspiracją do rozwoju innych nurtów zarządzania. Odpowiedzią na NPM jest *New Public Governance*, które nie neguje dorobku wcześniejszego nurtu. *New Public Governance* jest ujęciem szerszym. Jest to podejście sieciowe, zgodnie z którym państwo jest postrzegane jako jeden z aktorów zmuszony do współdziałania z innymi aktorami w otoczeniu tj. firmami prywatnymi, organizacjami pozarządowymi w sieciach i poprzez relacje rynkowe. Do najbardziej popularnych rozwiązań sieciowych jest partnerstwo publiczno-prawne. Na kanwie Nowego Zarządzania Publicznego rozwinęła się także koncepcja zarządzania *lean*, która pierwotnie stosowana była w sektorze prywatnym. Zagadnienie to zostanie szerzej omówione

¹³⁰ Hausner J. (2008), op. cit., s. 32-33.

¹³¹ Ibidem.

w rozdziale IV niniejszej pracy, będzie jednak stanowiło obszar badawczy Autorki w późniejszym czasie.

1.2.3. Zarządzanie gminą w koncepcji nowego zarządzania publicznego – podejście strategiczne

Rozwój samorządności, w dobie globalizacji i dynamicznie zmieniającego się otoczenia, wymaga wdrożenia nowych metod i technik zarządzania. Dotychczasowe koncepcje nie pozwalały mierzyć sprawności i efektywności zarządzania. „Ważne jest zatem, aby proces zarządzania był tak prowadzony, żeby osiągać zamierzoną efektywność, która jest społecznie akceptowalna”¹³². Jak podkreślają M. Ziółkowski i M. Goleń skuteczne oraz efektywne zarządzanie rozwojem gminy powinno być zatem kompleksowym procesem ściśle powiązanym z trzema horyzontami czasowymi, a mianowicie¹³³:

- a) perspektywicznym (12-15 lat) – nastawionym na formułowanie długookresowych celów rozwoju, a także sposobów ich osiągnięcia (zadania realizacyjne),
- b) średniookresowym (4-5 lat) – nastawionym na realizację perspektywicznych celów rozwoju dzięki realizacji wybranych zadań, w tym inwestycyjnych,
- c) operacyjnym (rocznym) – nastawionym na realizację konkretnych zadań (przedsięwzięć), wynikających z ustaleń średniookresowych.

Zatem, chcąc skutecznie i efektywnie zarządzać gminą niezbędne jest wydłużenie horyzontu planowania, czyli zarządzania strategicznego.

B. Kożuch wskazuje na następujące cechy strategicznego zarządzania publicznego¹³⁴:

- reagowanie na wymogi polityki, wynikające z rosnącej złożoności środowiska zewnętrznego,
- koncentrowanie się na problemach wywoływanych przez niedoskonałości mechanizmu rynkowego,
- obejmowanie zasięgiem bardzo szerokiego zakresu działań, rozwiązywanie problemów na wszystkich szczeblach zarządzania,
- preferowanie realizacji zadań w ramach programów i projektów przedsięwzięć,

¹³² Filipiak B. (2011), *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa, s. 26.

¹³³ Ziółkowski M., Goleń M. (2006), *Zarządzanie strategiczne rozwojem lokalnym*; [w:] Sochacka-Krysiak H. (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Szkoła Główna w Warszawie, Warszawa, s. 72.

¹³⁴ Kożuch B. (2004), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa, s. 186-187.

- koncentrowanie się na opracowywaniu nowych programów umożliwiających realizację przyszłego – określonego w scenariuszach rozwoju – popytu na dobra i usługi publiczne,
- uwzględnienie jakościowych aspektów funkcjonowania organizacji,
- dążenie do wspierania działań innych grup i organizacji.

Według M. Ziółkowskiego i M. Golenia podstawowymi walorami zarządzania strategicznego jest to, że¹³⁵:

- a) redukuje ono w znacznym stopniu niepewność funkcjonowania i rozwoju gminy, której źródłem jest jej otoczenie, oraz zwiększa zdolność adaptacyjną gminy do zmieniającej się rzeczywistości,
- b) stanowi szansę, zarówno dla władz samorządowych, jak i urzędników gminnych, oswojenia się z działaniem w sytuacji niepewności oraz nieprzewidywalności szeregu zjawisk i procesów w otoczeniu oraz traktowania wynikającego z nich ryzyka jako stałego elementu „gry z otoczeniem” o przetrwanie i rozwój gminy,
- c) stwarza takie warunki, które z uwzględnieniem wymagań zmieniającego się otoczenia ułatwiają przełamywanie barier rozwojowych, a także eliminowanie (lub chociaż minimalizowanie) różnorodnych konfliktów wykrywanych w toku diagnozy obecnego poziomu gminy.

M. Ziółkowski i M. Goleń¹³⁶ podkreślają, że strategia rozwoju¹³⁷ nie jest „gotową receptą na sukces gminy” czy też „gotowym spisem szczegółowego postępowania”. Wedle cytowanych autorów, jej głównym zadaniem jest określenie – na podstawie diagnozy stanu istniejącego oraz zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań rozwoju gminy – strategicznych kierunków (dziedzin) i priorytetów działania, które z punktu widzenia zaspokajania potrzeb jej mieszkańców mają kluczowe znaczenie. Zdaniem M. Ziółkowskiego i M. Golenia, strategia eksponuje najważniejsze do rozwiązania problemy, na których powinna być skoncentrowana uwaga ośrodków decyzyjnych w gminie. Ponadto, powinna ona stanowić podstawę do opracowania szczegółowych programów i planów realizacji poszczególnych zadań oraz wieloletnich planów inwestycyjnych i finansowych¹³⁸. Ponadto, zawarte w tych planach

¹³⁵ Ziółkowski M., Goleń M. (2006), op. cit., s. 74.

¹³⁶ Ibidem, s. 78-79.

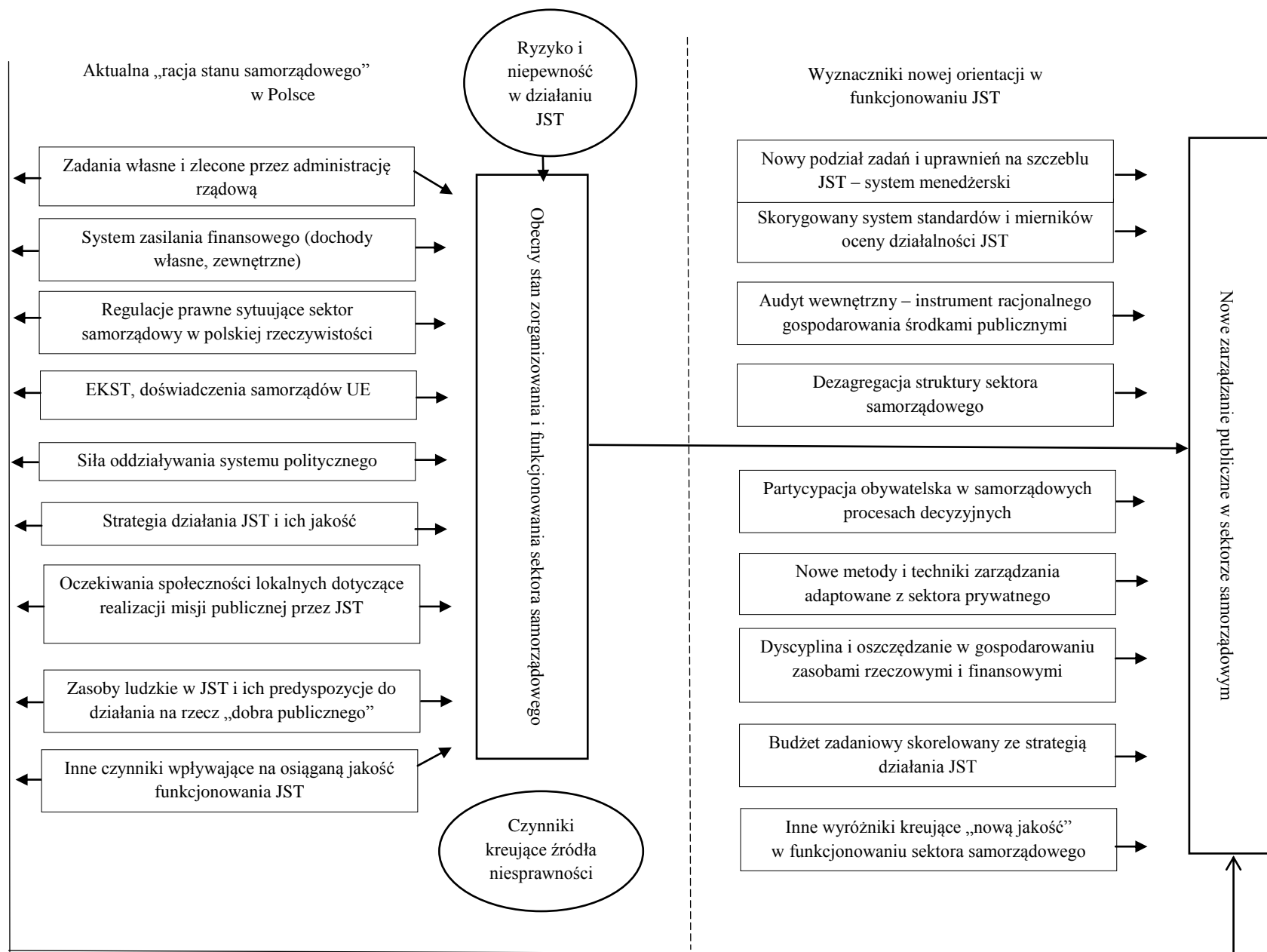
¹³⁷ Cytowany autor przez strategię rozwoju gminy rozumie długookresowy program, zawierający zbiór celów jej rozwoju (strategicznym i operacyjnym) oraz określający takie kierunki i priorytety działania (zadania realizacyjne), a także alokację środków finansowych, które są niezbędne do osiągnięcia wyznaczonych celów w określonym horyzoncie czasu. Zob. Ziółkowski M., Goleń M. (2006), op. cit., s. 77. W niniejszej rozprawie pojęcie „strategia rozwoju” i „strategia” będą używane jako synonimy.

¹³⁸ Szerzej na ten temat w rozdziale III i IV niniejszej rozprawy.

wytyczne powinny zostać uwzględnione w budżecie gminy. Autorka popiera pogląd cytowanych autorów, którzy uważają że tak określony system planowania strategicznego umożliwi powiązanie celów rozwoju wspólnoty samorządowej i wynikających z nich zadań realizacyjnych z rocznymi budżetami gminy. Zatem, ustalenie strategii rozwoju, a zwłaszcza koszty realizacji przyjętych celów i zadań znajdą swój wymierny wyraz finansowy w corocznym budżecie gminy.

Graficzna ilustracja ukierunkowania zmian w sposobie zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego przedstawiona została na rysunku 1. Rysunek ten pokazuje, że z aktualnej „racji stanu samorządowego” w Polsce do nowej orientacji gmin można pokierować się kilkoma głównymi wyznacznikami. Zmiany w funkcjonowaniu gmin należałoby zacząć od nowego podziału zadań i uprawnień dający możliwość profesjonalnego zarządzania, poprzez ich możliwości decyzyjne i odpowiedzialność za podejmowane działania. Istotnym krokiem, który już poczyniła Polska jest próba wdrożenia budżetu zadaniowego w gminach oraz całego systemu standardów i mierników oceny ich działalności, czyli identyfikowalnych decydentów. Ten czynnik wpłynie także na odpowiedzialność za podejmowane przez menedżerów gmin trafnych lub mniej dobrych decyzji. A. Szewczuk na przedstawionym diagramie wskazuje ważny obszar do zmiany, a mianowicie proponuje dezagregację struktury sektora samorządowego. Chodzi głównie o podzielenie jednostek sektora finansów publicznych na mniejsze jednostki organizacyjne według rodzaju, funkcji, posiadające oddzielne finansowanie. Te główne postulaty przedstawione na rysunku mają usprawnić, poprawić gospodarność i efektywność zarządzania jednostkami publicznymi. Postulaty te pokazują, że nie tylko zmiany systemowe pomogą zmienić sposób zarządzania, ale przede wszystkim musi nastąpić ewolucja w myśleniu i działaniu obecnych decydentów na bardziej menedżerski. Z uwagi na wagę, jaka została położona na menedżera – decydenta jednostki sektora publicznego w kreowaniu zmian ale i dalszym zarządzaniu Autorka chciałaby się odwołać do rozważań W. J. Karna na temat sylwetki menedżera jednostki publicznej. Pośród różnych przytoczonych definicji cytowana autorka podsumowała oczekiwania wobec menedżera następującymi słowami „menedżer publiczny, tak jak każdy inny menedżer odgrywa kluczową rolę w zarządzaniu organizacją, która sprowadza się przede wszystkim do sprawnego zarządzania organizacją publiczną wykorzystując instrumentarium menedżerskie. Menedżer organizacji publicznej powinien posiadać pewne uniwersalne cechy i umiejętności, które są niezbędne w pracy tak specyficznej instytucji. Znaczenie ma nie tylko poziom posiadanej wiedzy i doświadczenie, ale przede wszystkim postawa etyczno-moralna oraz świadomość wywierania wpływu na ludzi, z którymi

ma bezpośrednio do czynienia. Właśnie te czynniki decydują o sukcesie lub porażce w zarządzaniu organizacją publiczną. Umiejętność zdobywania zaufania, wiarygodności, autorytetu i szacunku podwładnych powinny być podstawowymi cechami dobrego menedżera. Swoim działaniem powinien dawać innym członkom organizacji publicznej świadectwo wiarygodności podejmowanych decyzji i prezentowanych poglądów. Menedżer wskazuje swoim podwładnym, jaką drogą powinni podążać, aby osiągnąć wyznaczone cele.



Rysunek 1. Wyznaczniki nowej orientacji w zarządzaniu publicznym na tle aktualnych uwarunkowań funkcjonowania sektora samorządowego.

Źródło: Szewczuk A. (2011), *Filozofia nowego zarządzania publicznego w jednostkach samorządu terytorialnego a praktyczne implikacje*, w: red. S. Owsiak, *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 339.

Kompetencje posiadane przez menedżerów wyznaczają współcześnie poziom skuteczności realizacji funkcji zarządzania. W większym stopniu niż w okresie minionym, praca menedżera staje się zespołowa, co bardziej determinuje jej sprawność i nadaje jej większy wymiar etyczny. Niektóre z nich nieco tracą na znaczeniu, inne, dotyczące np. przywództwa, są zawsze ważne, a jeszcze inne nabierają dziś szczególnego znaczenia, jak współdziałanie¹³⁹. Wszystkie wymienione atrybuty menedżera są bardzo istotne i niezbędne w procesie reformowania polskiego systemu finansów publicznych.

Innymi słowy, „zarządzanie strategiczne jest ciągłym procesem zarządzania nastawionym na formułowanie i wdrażanie skutecznej strategii rozwoju”¹⁴⁰.

1.3. Teoria kosztów transakcyjnych fundamentem paradygmatu menedżerskiego zarządzania gminą

Jak już zostało dowiedzione wcześniej w niniejszej dysertacji, istnieje związek finansów publicznych z funkcjonowaniem całej gospodarki narodowej, poprzez finansowanie ze środków publicznych potrzeb obywateli. „Skutkiem tego teorie finansów publicznych są elementem ogólnej teorii ekonomicznej i rozpatrywane są w ramach różnych doktryn ekonomicznych i społecznych”¹⁴¹. Jednakże, Autorka w niniejszej rozprawie koncentruje się jedynie na wybranych teoriach ekonomicznych, nawiązując do współczesnych szkół, ponieważ klasyczne teorie przedsiębiorstw nie uwzględniały wszystkich zmiennych, zakładały zbyt dużo uproszczeń. Zatem, podstawę rozważań wybranego problemu badawczego stanowi nowa ekonomia instytucjonalna (NEI).

Koncentracja Autorki na nowej ekonomii instytucjonalnej, nie ma na celu, parafrazując słowa T. Gruszeckiego „unieważniać dorobku ekonomii neoklasycznej, ale pokazać, w jaki sposób nurt główny ulega stale wzbogaceniu”¹⁴². Cytowany autor podkreśla, że to wzbogacanie przejawia się między innymi, w stałym rozszerzaniu ilości zmiennych w modelu przedsiębiorstwa. Ponadto, jednym z przejawów zainteresowania Autorki problematyką nowej ekonomii instytucjonalnej jest niekompletność i asymetria informacji, która „jest źródłem tzw. ułomności rynku”¹⁴³. Brak użytecznej informacji w momencie

¹³⁹ Karna W. J. (2013), *Kompetencje menedżera publicznego a działania podejmowane w obszarze zasobów ludzkich w organizacji publicznej*; [w:] Frączkiewicz-Wronka A. (red.), *Zarządzanie publiczne: koncepcje, metody, techniki*, Studia Ekonomiczne nr 169/14, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice, s. 55.

¹⁴⁰ Ziółkowski M., Goleń M. (2006), op. cit., s. 73.

¹⁴¹ Owsiak S. (2005), op. cit., s. 42.

¹⁴² Gruszecki T. (2002), *Współczesne teorie przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 15.

¹⁴³ Kowalska K. (2005), *Kontraktowanie i koszty transakcyjne w nowej ekonomii instytucjonalnej*, Gospodarka Narodowa Nr 7-8, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa, s. 45.

zwarcia kontraktu rodzi niepewność związaną z jego realizacją, jednocześnie generując nieprzewidywalne koszty. W związku z powyższym, należy godzić się z poglądem K. Kowalskiej, która twierdzi, że „rolą instytucji jest umożliwienie maksymalnej oszczędności rzadkich zasobów poznawczych¹⁴⁴ i uniknięcie zbędnego ponoszenia kosztów transakcyjnych wtedy, kiedy można ograniczyć niepewność czy jej źródła, regulując pewne zachowania poprzez ogólnie przyjęte normy”¹⁴⁵.

Genezą nowej ekonomii instytucjonalnej są artykuły amerykańskiego ekonomisty i prawnika Ronalda Coase’a *The Nature of the Firm* (1973), w którym wyrażał on przekonanie, że stara ekonomia instytucjonalna nie jest w stanie wyjaśnić istoty funkcjonowania przedsiębiorstw. W artykule *The Nature of the Firm* Coase¹⁴⁶ wskazał transakcję jako jednostkę analizy, zarysował koncepcję kosztów transakcyjnych¹⁴⁷, pokazał różnicę między lokowaniem zasobów wewnątrz przedsiębiorstwa, a kupowaniem usług na rynku, przeprowadził analizę kosztów w organizowaniu transakcji na rynku lub wewnątrz przedsiębiorstw. Przesłanie zawarte w *The Nature of the Firm* jest proste, ale jednocześnie brzemiennie w skutkach: realizacja transakcji pociąga za sobą koszty, które dotychczas nie były elementem analizy ekonomicznej¹⁴⁸. Rozpropagowanie zagadnienia opisywanego w *The Nature of the Firm* rozpoczęło się dopiero za sprawą innego artykułu R. Coase’a *The problem of social cost* (1960). Z kolei, za rozpowszechnianie tego nurtu odpowiedzialny był uczeń R. Coase’a, Oliver Williamson. Pomimo że nie wszystkie obszary badawcze O. Williamson’a leżały w centrum zainteresowania R. Coase’a, niewątpliwie pozostaje on filarem, na którym opiera się rozwój tego nurtu.

Nowa ekonomia instytucjonalna łączy w sobie wiele zagadnień, wśród których na szczególną uwagę zasługują prawa własności, innowacje organizacyjne, specyfika

¹⁴⁴ Z ekonomicznego punktu widzenia ludzie tworzą określone zasady postępowania (porządek prawny, który definiuje jako „wyznaczony przez normy prawne układ organów i instytucji oraz procedur rozstrzygania określonych spraw, a także wyznaczone przez owe normy zachowania podmiotów prawa, rozważane w powiązaniu z zachowaniami innych osób i instytucji”, gdy wiąże się to dla nich z większą korzyścią niż działanie w oderwaniu od takich zasad”. Do owych korzyści Stroiński zalicza m.in. wzrost zaufania, zmniejszenie ryzyka związanego z wymianą, uzyskanie możliwości wywierania wpływu na postępowanie innych osób, wzrost pozycji społecznej. Zatem można przyjąć, że wskazane korzyści składają się na oszczędność poznawczą. Por. Stroiński R. T. (2003), *Przedsiębiorstwo: charakter prawny oraz zbycie w prawie amerykańskim, francuskim i polskim*, C. H. Beck, Warszawa, s. 476-477; Bednarski M., Wilkin J. (red.), *Wprowadzenie do analizy ekonomicznej prawa*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa; Bednarski M. (red.) (2005), *Ekonomia dla prawników i nie tylko*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.

¹⁴⁵ K. Kowalska, op. cit., s. 61.

¹⁴⁶ Szerzej na ten temat: Coase R. H. (1937), *The Nature of the Firm*, *Economica*, New Series, Vol. 4, No. 16, Wiley.

¹⁴⁷ Należy, także podkreślić, że w tym opracowaniu autor nie posłużył się terminem „koszty transakcyjne”, przedstawił ich istotę. Późniejsze opracowania Coasa pozwoliły na zdefiniowanie tego terminu.

¹⁴⁸ Por. Jastrzębski, J. Mroczek K. (2014), *In memoriam. Ronald Harry Coase, 1910–2013*, *Gospodarka Narodowa* nr 3 (271), Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa, s. 155.

organizacji gospodarczych czy wreszcie koszty transakcyjne. Wszystkie te rozważania są poparte szczególnymi założeniami behawioralnymi, które odwołują się do realizmu funkcjonowania przedsiębiorstwa w gospodarce¹⁴⁹.

Ideą nowej ekonomii instytucjonalnej jest odrzucenie założenie o racjonalności jednostki, jako podstawy teorii ekonomii, uważając że u podstaw procesów gospodarczych leżą instytucje, „czyli ukształtowane w procesie historycznym zasady moralne, zwyczaje, mentalność jednostek oraz zasady prawne czy polityczne. Instytucje decydują bowiem o jakości kooperacji w procesach gospodarczych, i wpływają w rezultacie na znaczną część kosztów produkcji. Oznacza to, że nie tylko rynek, jak przyjmowano dotychczas, stanowi źródło kosztów transakcyjnych. Stanowią go również instytucje, które uznać można za alternatywny sposób koordynacji”¹⁵⁰. NEI stoi zatem w opozycji do „starej” ekonomii instytucjonalnej, dążąc do rozwinięcia metody porównawczej organizacji, ponieważ nowa ekonomia instytucjonalna włączyła instytucje do swoich analiz.

Zdaniem P. G. Klein’a „nowa ekonomia instytucjonalna jest przedsięwzięciem interdyscyplinarnym, łączącym ekonomię, prawo, teorię organizacji, nauki polityczne, socjologię i antropologię, umożliwiającym zrozumienie funkcjonowanie instytucji społecznych, politycznych i gospodarczych. Czerpie ona szeroko z różnych dyscyplin nauk społecznych, ale jest jej podstawowym językiem jest ekonomia”¹⁵¹. Zatem, „dorobek instytucjonalistów okazał się szczególnie przydatny w analizie działalności państwa i jego roli w rozwoju gospodarczym”¹⁵². Zbliżyło to więc, ekonomię do innych nauk społecznych, w tym nauk o zarządzaniu. Teoria ta jest zatem wykorzystywana w wielu obszarach badawczych (od rachunkowej analizy kosztów, przez transakcje na rynkach finansowych, aż po skomplikowane modele makroekonomiczne), które w zależności od sposobu ich ujęcia mogą doprowadzić do różnych wniosków, co do ich znaczenia w gospodarce oraz oddziaływania na procesy gospodarcze.

W różnych nurtach ekonomii instytucjonalnej samo rozumienie pojęcia „instytucja” jest zróżnicowane. Czy więc, organizacje są instytucjami, „czy tylko formalnymi podmiotami (graczami) w ramach reguł gry wyznaczanych przez instytucje? Jest to jeden z ważniejszych przedmiotów sporu między badaczami zajmującymi się instytucjami. Organizacje mogą

¹⁴⁹ Por. Ibidem, s. 163.

¹⁵⁰ Rudolf S. (red.) (2005), *Nowa ekonomia instytucjonalna. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomii i Administracji im. prof. Edwarda Lipińskiego w Kielcach, Kielce, s. 6.

¹⁵¹ Klein P. G. (2000), *New Institutional Economics*, źródło: <http://ecsocman.hse.ru/data/865/177/1218/0530book.pdf>, [dostęp:10.04.2017 r.].

¹⁵² Wilkin J. (2016), *Instytucjonalne i kulturowe podstawy gospodarowania. Humanistyczna perspektywa ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa, s. 221-222.

przyjmować różne formy: od państwa (podmiotu władzy politycznej i skomplikowanej struktury administracyjnej), poprzez przedsiębiorstwa (w tym wielkie korporacje), na rodzinie kończąc¹⁵³. J. Wilkin stawia kolejne pytanie, kiedy organizacja staje się instytucją, skoro organizacja jest formalnym, hierarchiczny podmiotem, posiadającym cele ważne z punktu widzenia jej członków, struktury oraz zasady działania? Cytowany autor stwierdza, że „zinstytucjonalizowane organizacje łączą cechy instytucji i zhierarchizowanej struktury nakierowanej na cele, dla których powołana została organizacja. Organizacje są więc szczególną formą instytucji wykreowanej, stworzonej w określonym celu. Znaczenie organizacji jako instytucji wyraźnie wzrasta w życiu współczesnych społeczeństw”¹⁵⁴. Natomiast D. North definiuje „instytucje” jako „wytworzone przez ludzi ograniczenia, które kształtują polityczne, gospodarcze i społeczne relacje”¹⁵⁵. Zatem, zdaniem R. Sobieckiego i J. W. Pietrewicza instytucje traktuje się jako: „obowiązujące reguły gry; struktury zarządcze wpływające na podmioty – graczy; sposoby prowadzenia gier czy sposoby narzucania reguł i ich egzekwowania; sposoby myślenia i postępowania ludzi, ujawnione w zachowaniach i zwyczajach grup i jednostek; systemy społecznych interakcji; obowiązujące systemy przekonań i oczekiwań; wzorce zachowań”¹⁵⁶.

Istotę instytucji w poszczególnych nurtach instytucjonalnych podkreśla M. E. Sokołowicz, wskazując że różnią się one między sobą ze względu na następujące czynniki ograniczające swobodę podejmowania decyzji¹⁵⁷:

- 1) wielość, strukturę i jakość posiadanych zasobów (naturalnych, pracy, materialnych),
- 2) wiedzę (ograniczenia w percepcji wynikające z czynników zewnętrznych, np. ograniczonego dostępu do informacji, a także cech osobowościowych poszczególnych osób),
- 3) uwarunkowania instytucjonalne, zarówno będące pochodną, jak i warunkujące ludzkie zachowania.

Tak jak już zostało już wspomniane, główną różnicę pomiędzy nową ekonomią instytucjonalną, a „starą” ekonomią instytucjonalną upatruje się w podejściu instytucjonalnym, charakteryzujące się¹⁵⁸:

¹⁵³ Ibidem, s. 109.

¹⁵⁴ Ibidem, s. 109-110.

¹⁵⁵ North D. C. (1991), *Institutions*, he Journal of Economic Perspectives, Vol. 5, No. 1, s. 97.

¹⁵⁶ Sobiecki R., Pietrewicz J. W. (red.) (2011b), *Uwarunkowania zmian kosztów transakcyjnych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 14.

¹⁵⁷ Por. Sokołowicz M. E. (2015), *Rozwój terytorialny w świetle dorobku ekonomii instytucjonalnej. Przestrzeń – bliskość – instytucje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 78.

¹⁵⁸ Ratajczyk M. (red.) (2012), *Współczesne teorie ekonomiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 146.

- instytucje kształtują się w wyniku działań jednostek kierujących się własnym interesem („indywidualizm metodologiczny”); Jest to podejście kontrastowe z holistycznym traktowaniem świata przez tradycyjną ekonomię instytucjonalną, a zbliża nową ekonomię instytucjonalną do ekonomii głównego nurtu,
- instytucje są analizowane przez pryzmat wymiany (kontrakty) zachodzącej między ludźmi jako podmiotami ekonomicznymi,
- podstawową ekonomiczną funkcją instytucji jest efektywność (unikanie pojęcia „władzy”),
- istniejące instytucje są optymalne ze względu na ich konsekwencje efektywnościowe (konkurencja w gospodarce rynkowej eliminuje nieefektywne instytucje),
- o efektywności decydują koszty transakcji; częste posługiwanie się tym pojęciem odróżnia przedstawicieli nowej ekonomii instytucjonalnej od tradycyjnych instytucjonalistów,
- zasadniczy wpływ na instytucje i ich funkcje mają ograniczenia informacyjne i ograniczona racjonalność podmiotów gospodarczych,
- przedstawiciele nowej ekonomii instytucjonalnej opowiadają się większości za ograniczoną ekonomiczną rolą państwa, są w tym względzie zbliżeni do ekonomii ortodoksyjnej.
- Instytucjonaliści próbowali definiować czym są instytucje, wytłumaczyć jak powstają, wyjaśnić ich działania oraz zdefiniować determinanty podejmowanych przez nie decyzji. Zatem NEI interesuje się instytucjami na poziomie mikroekonomicznym, czyli kontraktem (transakcją) jako podstawową jednostką analizy.

Zdaniem przedstawicieli nurtu NEI czynniki instytucjonalne pozwalają lepiej zrozumieć zachodzące relacje w coraz bardziej złożonym środowisku gospodarczym. Niezależnie od sposobu ich definiowania, odgrywają one dużą rolę ekonomii (mikro- i makro) znajdując odzwierciedlenie w teoriach.

NEI jest szerokim nurtem badawczym, jej głównymi programami badawczymi są¹⁵⁹:

- 1) ekonomiczna teoria kontraktu i teoria agencji, które zajmują się problematyką asymetrii informacji i formułowania kontraktów tak, aby zawarte w nich struktura bodźców i metody wymuszania praw oraz obowiązków kontraktowych sprzyjały realizacji celów partnerów kontraktowych,

¹⁵⁹ Kowalska K. (2005), op. cit., s. 48.

- 2) ekonomia kosztów transakcyjnych, która koncentruje się na kategorii kosztów transakcyjnych i problematyce realizacji kontraktu,
- 3) teoria praw własności, w ramach której analizuje się wpływ danej struktury praw własności (uprawnień własnościowych) na funkcjonowanie gospodarki,
- 4) instytucjonalna analiza historii gospodarczej, w której stosowanie metodologii historycznej i porównawczej analizy instytucjonalnej pozwala poszukiwać odpowiedzi na fundamentalne dla rozwoju gospodarczego i dobrobytu jednostek pytania, mianowicie: o przyczyny rozwoju społeczeństw według różnych trajektorii instytucjonalnych, o odmienne skutki stosowania tych samych rozwiązań instytucjonalnych w różnych społeczeństwach, o powiązania pomiędzy instytucjami nieformalnymi i formalnymi. Tej szkole bliskie są m. in. pojęcia zmiany instytucjonalnej i zależności ścieżek rozwoju, które ukazują dynamikę zmiany czy ewolucji instytucjonalnej i jej zależność od zdarzeń oraz instytucji występujących obecnie i w przeszłości. Ta ostatnia kategoria znajduje poważne zastosowanie w analizie gospodarek (czy ich poszczególnych sektorów) tzw. krajów transformujących się,
- 5) ekonomia wyboru publicznego, która stosuje tradycyjne metody badawcze ekonomii neoklasycznej do analizy instytucji publicznych, takich jak rządy i parlamenty,
- 6) ekonomia konstytucyjna wyjaśniająca wybory dokonywane pomiędzy różnymi regułami prawnoinstytucjonalnymi (konstytucjami), które w konsekwencji stanowią ograniczenie dla działalności agentów ekonomicznych i politycznych,
- 7) ekonomia polityczna, której przedmiot badawczy obejmuje zagadnienia funkcjonowania państwa, instytucji rządowych, administracji publicznej, organizacji międzynarodowych i kształtowania się (lub zmiany) instytucji politycznych.

W literaturze przedmiotu fundamentów paradygmatu menedżerskiego zarządzania publicznego można zaobserwować m.in. w następujących teoriach ekonomii: teorii wyboru publicznego, teorii agencji, teorii kosztów transakcyjnych. Wskazane teorie przedstawiają krytykę biurokratycznej organizacji publicznych oraz wiarę w sprawne działanie mechanizmu rynkowego. Z uwagi na zakres opracowania i zainteresowanie badawcze Autorki rozprawy, jako podstawę teoretyczną do zrealizowania celu opracowania przyjęto teorię kosztów transakcyjnych (TKT)¹⁶⁰. Według O. Williamsona¹⁶¹ z ekonomią kosztów transakcyjnych

¹⁶⁰ Podstaw zarządzania publicznego w teorii kosztów transakcyjnych upatruje wielu badaczy, m.in. Fedan R., (2011), op. cit., s. 212; Kożuch B. (2004), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa, s. 45; Plata Diaz A. M., Perez-Lopez G., Zafra-Gomez J. L, Lopez-

są najsilniej związane organizacje przemysłowe. Jednakże O. Williamson¹⁶² poszerzył swoje analizy i możliwości aplikacyjne TKT również na inne obszary - nauki, polityki i stanowienia norm prawnych – wykraczające daleko poza relacje wewnątrz i pomiędzy przedsiębiorstwami. Dlatego też, koszty transakcyjne stanowią przedmiot zainteresowania w kontekście instytucji publicznych.

Głównym przedstawicielem ekonomii kosztów transakcyjnych był O. Williamson, który definiuje ten nurt jako „komparatywne, instytucjonalne podejście do badań nad organizacją gospodarczą, w którym podstawową jednostką analityczną jest transakcja”¹⁶³. Jest to interdyscyplinarne podejście, obejmujące różne aspekty teorii ekonomii, prawa i organizacji oraz ma szeroki zakres zastosowania. Uważa on, że absolutnie każdą relację (ekonomiczną czy jakąkolwiek inną), która przyjmuje formę problemu kontraktowego¹⁶⁴, lub którą można tak określić, można z pożytkiem oceniać w kategoriach ekonomii kosztów transakcyjnych. Dotyczy to większości jawnych i ukrytych relacji kontraktowych.

Teoria kosztów transakcyjnych zajmuje się relacjami wymiennymi pomiędzy podmiotami, nazywanymi transakcjami. Zakłada ona, że z każdą transakcją związany jest koszt jej dokonania zwany kosztem transakcyjnym. „Teoria ta pierwotnie służyła określeniu optymalnej wielkości firmy, tzn. takiej, w której nadal opłaca się dokonywać wymiany wewnątrz firmy, nie zlecając jej na zewnątrz przedsiębiorstwa. Przyjmując istnienie konkurencyjnego otoczenia, prowadziła ona do wniosku, że firmy będą osiągać optymalną wielkość z powodu presji na obniżkę kosztów”¹⁶⁵. TKT zaaplikowana do organizacji sektora

Hernandez A. M. (2014), op. cit., s. 2; Raulinajtys M., Świdarska G. K. (2011), *Identyfikacja kosztów transakcyjnych przez rachunkowość*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości tom 62 (118), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 233; O’Flynn J. (2007), *From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications*, The Australian Journal of Public Administration Vol. 66, No. 3, s. 353-366; podano za G. Musialik, R. Musialik (2013), *Związek sektora publicznego i rynkowego w koncepcji New Public Management*, Studia ekonomiczne nr 156, Systemy gospodarcze i ich ewolucja: aspekty mikro- i mezoekonomiczne, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice, s. 294; Stiglitz J. E. (2004), *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 45; Zalewski A. (2006), *Teoretyczne podstawy zarządzania gminą*; [w:] Sochacka-Krysiak H. (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Szkoła Główna w Warszawie, Warszawa, s. 27.

¹⁶¹ Williamson O. (1998), op. cit., s. 245.

¹⁶² Williamson O. (2015), *Ekonomia kosztów transakcyjnych: naturalne etapy rozwoju. Wykład noblowski wygłoszony 8 grudnia 2009 z wprowadzeniem Boba Jessopa*, Zarządzanie Publiczne nr 2(32), Wydawnictwo Naukowe Scholar Sp. z o.o., Warszawa, s. 70.

¹⁶³ Williamson O. (1998), *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 389-399.

¹⁶⁴ Absolutnie każdą relację (ekonomiczną czy jakąkolwiek inną), która przyjmuje formę problemu kontraktowego lub którą można tak określić, można z pożytkiem oceniać w kategoriach ekonomii kosztów transakcyjnych. Dotyczy to większości jawnych i ukrytych relacji kontraktowych. Ekonomia kosztów transakcyjnych traktuje problem organizacji gospodarczej jako problem kontraktowania. Należy wykonać konkretne zadanie. Można to zorganizować na kilka sposobów. Z każdym z nich explicite lub implicite związane są kontrakt i aparat pomocniczy. Por. Williamson O. (1998), op. cit.

¹⁶⁵ Musialik G., Musialik R. (2013), op. cit., s. 295.

publicznego prowadziła do konkluzji, iż organizacje te, nie działając w otoczeniu rynkowym wymuszającym racjonalizację kosztów, generują zbyt wysokie koszty¹⁶⁶ utrzymania instytucji, nazywanymi kosztami transakcyjnymi. J. Wilkin¹⁶⁷ dostrzegając złożoność procesów gospodarczych i życia społecznego (rozbudowany system regulacji) uważa zatem za konieczne doskonalenie i wzbogacanie instytucji regulujących życie gospodarcze, społeczne i polityczne poprzez obniżanie kosztów transakcyjnych. Zdaniem cytowanego autora dotyczy to zarówno instytucji zaliczanych do otoczenia instytucjonalnego, jak i struktur instytucjonalnych. Nieco inny pogląd reprezentują E. G Furubotn i R. Richter, którzy twierdzą, że „minimalizacja bezwzględnych lub względnych kosztów transakcyjnych nie jest ekonomicznie uzasadnione celem. Zamiast tego liczy się jakość ekonomiczna ("wydajność") podmiotu gospodarczego”¹⁶⁸. Należy w tym miejscu podkreślić, że celem ekonomicznym nie musi być redukcja kosztów transakcyjnych, lecz dzięki ich identyfikacji możliwa jest ocena efektywności instytucji, ponieważ jak podkreśla O. Williamson „teoria kosztów transakcyjnych opisuje organizację nie jako funkcję produkcji, lecz jako strukturę zarządzania”¹⁶⁹. Oznacza to, że główną ideą tej teorii jest usprawnienie procesu zarządzania organizacją.

W omawianej teorii, równolegle do pojęcia „transakcja”, używane jest pojęcie „kontrakt”¹⁷⁰, które są podstawową jednostką analizy ekonomicznej. „Kontrakt jest transakcją o wyraźniej zarysowanej strukturze, choć nie musi zawsze przybierać postaci formalnej; w nowej ekonomii instytucjonalnej mówi się też o kontraktach nieformalnych, czyli domyślnych (*implicit contracts*). Czasem kontrakt ogranicza się do wymiany o trwalszym charakterze, w odróżnieniu do jednostkowych aktów sprzedaży i kupna. Wskazuje się również na fakt, że kontrakty odnoszą się do transakcji realizowanych w przyszłości. Przy tych wszystkich różnicach znaczeniowych niekiedy pojęcia transakcji kontraktu traktowane są jako synonimy”¹⁷¹.

Brak użytecznych informacji w momencie zawierania umowy oraz ograniczona racjonalność ludzi zdaniem E. G Furubotn’a i R. Richter’a powoduje, że ludzie będą ponosić

¹⁶⁶ Por. Ibidem.

¹⁶⁷ Wilkin J. (2016), op. cit., s. 222, 153.

¹⁶⁸ Furubotn E. G, Richter R. (2005), *Institutions And Economic Theory: The Contribution Of The New Institutional Economics*, University of Michigan Press, Ann Arbor, eBook Collection (EBSCOhost), [dostęp: 24. 11. 2016 r.], s. 63.

¹⁶⁹ Williamson O. E. (1999), *Strategy Research: Governance and Competence Perspectives*, Strategic Management Journal, Vol. 20, No. 12, John Wiley & Sons, s. 1090.

¹⁷⁰ Problematyką odnoszącą się do formułowania kontraktów zajmuje się teoria agencji Rojewski L. (2008), *Kontraktowanie i koszty transakcyjne w partnerstwie publiczno-prawnym. Ujęcie w świetle nowej ekonomii instytucjonalnej*, Ekonomia nr 21. Uniwersytet Warszawski. Warszawa, s. 21.

¹⁷¹ Wilkin J. (2016), op. cit., s. 149.

co nazywane jest "kosztami transakcyjnymi". Zdaniem cytowanych autorów „koszty transakcyjne będą ponoszone bez względu na sektor gospodarki w jakim decydenci podejmują działania”¹⁷². E. G Furubotn i R. Richter upatrują źródeł tych kosztów w ludzkich ograniczeniach, ich ograniczonej wiedzy, skłonności do błędów. Zdaniem cytowanych autorów decydenci zawsze będą działać nieefektywnie w stosunku do hipotetycznych decydentów teorii neoklasycznej. Zatem reasumując, koszty transakcji, które można przypisać do tej nieefektywności, muszą powstać. Są one spotykane powszechnie bez względu na charakter ludzi, którzy podejmują decyzje. Rozpatrując zatem zjawisko powstawania kosztów transakcyjnych, E. G Furubotn i R. Richter, podkreślają, że jest to związek między czynnikami niedoskonałości człowieka i kosztami prowadzenia gospodarki.

Z perspektywy mikro koszty transakcyjne sygnalizują, jak łatwo bądź jak trudno dokonać wymiany towarów i usług. Z punktu widzenia systemu ekonomicznego koszty transakcyjne odgrywają ważną rolę przy rozwiązywaniu problemów alokacji: które bariery i trudności wpływają na proces „przydzielania” czynników produkcji oraz dóbr finalnych do miejsc, gdzie uzyskują największą użyteczność¹⁷³. Tradycyjna ekonomia neoklasyczna zakłada, że koszty transakcyjne nie istnieją. Według tej teorii „jeśli informacje są kompletne, to transakcje mogą być zawierane bez żadnych tarć, a instytucje ujmowane jako „neutralne alokacyjnie”. W takiej sytuacji opierająca się na mechanizmie cenowym gospodarka rynkowa, jest teoretycznie tak wydajna w rozwiązywaniu problemu alokacji zasobów, jak gospodarka centralnie planowana¹⁷⁴. Wykorzystując tego rodzaju ramy teoretyczne, trudno wyjaśnić, dlaczego gospodarki typu rynkowego wyprzedziły pod względem ekonomicznym gospodarki komunistyczne. Jednak narzędzie NEI, a w szczególności koszty transakcyjne, powinny umożliwić wyjaśnienie tego zjawiska.

Można zatem przyjąć, że koszty transakcyjne to takie, które odpowiadają wartości wszystkich zasobów – osobowych, finansowych, czasu – angażowania przez przedsiębiorstwo do wykonywania czynności związanych z przygotowaniem, zawieraniem, i realizowaniem transakcji. „W analizie kosztów transakcyjnych kluczowym pytaniem jest, od czego zależą koszty transakcyjne. Koszty transakcyjne zależą od trzech parametrów: niepewności,

¹⁷² Furubotn E. G, Richter R. (2005), op. cit., s. 43.

¹⁷³ Por. Platje J. (2007), *Bodźce i koszty transakcyjne a zmiany instytucjonalne oraz stan polskiej gospodarki w latach 1970 -2000*, Studia i Monografie Nr 387, Uniwersytet Opolski, Opole, s. 15; Raulinajtys M., Świderska G. K. (2011), op. cit., s. 227.

¹⁷⁴ Por. Platje J. (2007), op. cit., s. 15.

częstotliwości i specyfiki aktywów”¹⁷⁵. Można zatem zidentyfikować następujące koszty transakcyjne¹⁷⁶:

- koszty poszukiwania informacji dotyczące wszystkich aspektów związanych z przeprowadzeniem transakcji: cen, partnerów kontraktowych, miejsca wymiany, jakości dóbr i usług podlegających transakcji, dostępnych czynników produkcji. Są to typowe koszty badania rynku i planowania umów,
- koszty negocjacji,
- koszty przygotowania umów (np. koszty ekspertyz prawnych) oraz uwiarygodnienia (np. notarialnego) kontraktu,
- koszty działań ochronnych zabezpieczających przed ryzykiem (zabezpieczenia umowy),
- koszty zarządzania i wdrożenia kontraktów – potrzebne, aby doprowadzić do zaistnienia transakcji,
- koszty monitorowania stopnia realizacji kontraktu,
- koszty egzekwowania zobowiązań – ponoszone na dopilnowanie, aby druga strona wywiązała się z warunków kontraktu; mogą to być wszelkie koszty zarządzania, kontroli, monitorowania procesów i wyników, ubezpieczenia od strat spowodowanych korupcją czy oportunistycznym,
- koszty renegocjacji umów,
- koszty ochrony praw własności przed osobami niepowołanymi.

Jak już zostało dowiedzione, koszty transakcyjne powstają podczas procesu decyzyjnego. Krótki schematyczny opis procesu decyzyjnego, w którym powstają koszty transakcyjne umożliwi zobrazowanie tego zagadnienia. Zatem, „zakładając, że na doskonale konkurencyjnych rynkach nie występuje anonimowa wymiana dóbr/świadczonych usług, potencjalni uczestnicy transakcji muszą siebie wzajemnie poszukać. Gdy zainteresowane strony chcą dokonać transakcji, usiłują dowiedzieć się więcej o sobie nawzajem. Każdy musi zidentyfikować partnera transakcji i jego gotowość oraz zdolność do osiągnięcia jakiegokolwiek porozumienia. W tym celu niezbędne są negocjacje, w celu znalezienia skutecznej relacji wymiany oraz ustalenia szczegółowych warunków wymiany. Istnieje prawdopodobieństwo, że zawierana transakcja będzie wymagała gwarancji prawnych.

¹⁷⁵ Kargul A. (2011), *Zmiany znaczenia kosztów transakcyjnych w przedsiębiorstwach*; [w:] Sobiecki R., Pietrewicz, J. W. (red.), *Koszty transakcyjne. Skutki zmian dla przedsiębiorstw*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 58.

¹⁷⁶ Por. Sobiecki R., Pietrewicz J. W. (red.) (2011), *Koszty transakcyjne. Skutki zmian dla przedsiębiorstw*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 10; Kowalska K. (2005), op. cit., s. 56.

Ponieważ mogą wystąpić błędy, realizacja transakcji musi być nadzorowana. Działanie to może być nawet konieczne w niektórych przypadkach, w celu wyegzekwowania realizacji zobowiązań umownymi środkami prawnymi lub innymi sankcjami. Koszty transakcyjne można zidentyfikować w każdym etapie przedstawionego procesu decyzyjnego. Koszty transakcji mogą powstać podczas dokonywania bezpośrednich nakładów (na reklamę, wizyty potencjalnych klientów, itp.), koszty mogą wynikać pośrednio poprzez tworzenie rynków zorganizowanych (giełdach, targach, rynkach itp.). Dostępne są również koszty komunikacji pomiędzy potencjalnymi stronami wymiany (takie jak opłaty pocztowe, koszty telefonu, nakłady na przedstawicieli handlowych). Jeszcze inne koszty związane ze zbieraniem informacji na temat ceny proponowanej przez różnych dostawców tego samego dobra oraz kosztów poniesionych w celu testowania i kontroli jakości. W przypadku usług, kontrolę jakości oznaczałaby ocenę przydatności i poświadczeń przez dostawcę usług. Głównym problemem w obszarze usług jest poszukiwanie wykwalifikowanych pracowników¹⁷⁷.

Z. Stanek podkreśla ponadto, że „w ramach własności państwowej, koszty pozyskiwania informacji są o wiele większe niż koszty zawierania transakcji rynkowych, a jednocześnie informacje te charakteryzuje mały stopień wiarygodności”¹⁷⁸.

Koszty transakcji dotyczą trzech grup¹⁷⁹: wymiany rynkowej - rynkowe koszty transakcyjne, koszty wymiany wewnątrz organizacji - menedżerskie koszty transakcyjne oraz koszty związane z utrzymaniem lub zmianą otoczenia instytucjonalnego - publiczne koszty transakcyjne. W ramach w każdej z trzech wymienionej kategorii mnożna wyróżnić koszty transakcyjne stałe i zmienne¹⁸⁰. Koszty stałe transakcyjne dotyczą kosztów poniesionych inwestycji: koszty zarządzania personelem, inwestycje w technologie informatyczne, public relations. Koszty zmienne, uzależnione od liczby lub wartości transakcji, mogą zatem obejmować: koszty zarządzania organizacją, koszty podejmowania decyzji, negocjacji, koszty monitorowania procesu realizacji decyzji, zamówień, pomiar wydajności pracowników, koszty zarządzania informacją.

¹⁷⁷ Por. Furubotn E. G, Richter R. (2005), op. cit., s. 53.

¹⁷⁸ Stanek Z. (2011), *Koszty transakcyjne jako przedmiot analizy ekonomii instytucjonalnej*; [w]: Sobiecki R., Pietrewicz J. W. (red.), *Uwarunkowania zmian kosztów transakcyjnych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 40.

¹⁷⁹ Por. Stanek Z. (2011), op. cit., s. 150; Kowalska K. (2005), op. cit., s. 56.

¹⁸⁰ Podział kosztów na stałe i zmienne, nie jest tożsame z pojęciem „specyficzności aktywów”. Klucze w tej systematyce jest tzw. przemieszczalność aktywów (np. samochód, który z punktu widzenia rachunkowości jest aktywem trwałym, lecz są one z punktu przemieszczalności – ruchome. O. Williamson wyróżnił cztery typy specyficzności aktywów: specyficzność położenia, specyficzność fizyczną, specyficzność aktywów ludzkich, specyficzność przeznaczenia aktywów. Por. Kowalska K. (2005), op. cit., s. 59.

W ramach transakcyjnych kosztów rynkowych można zidentyfikować przede wszystkim koszty pozyskiwania informacji, koszty zawierania umów, które obejmują: czas i sposób prowadzenia rozmów, doradztwa i porad eksperckich, koszty procesu monitorowania realizacji umowy oraz egzekwowania jej zapisów. Im bardziej transakcja jest specyficzna, tym koszty transakcyjne są wyższe.

Druga grupa kosztów obejmuje koszty, które powstają wewnątrz organizacji i stanowią jej istotną część ponoszonych kosztów ogólnych. Ponośzone są one więc w związku z prowadzeniem i zarządzaniem jednostką, obejmujące: koszty podejmowanych decyzji, kontrolą realizacji podjętych decyzji, koszty przetwarzania informacji, koszty pomiaru efektywności jednostki.

Do ostatniej grupy kosztów transakcyjnych – publicznych – zalicza się koszty związane z dostarczaniem dóbr publicznych i koszty podejmowania decyzji politycznych, koszty tworzenia otoczenia instytucjonalnego, m.in. tworzenia prawa. Koszty te mogą zostać obniżone poprzez funkcjonowanie przejrzystej legislacji.

Koszty transakcyjne można także sklasyfikować jako koszty *ex ante* oraz *ex post*. Do kosztów *ex ante* należą: pozyskiwanie informacji, koszty przygotowania transakcji, negocjowania i zabezpieczenia umowy. Do kosztów *ex post* można zaliczyć koszty niedostosowania umowy, renegotjacji umów oraz koszty zabezpieczające wykonanie zobowiązań. Koszty te są ponoszone przez obie strony umowy.

Ponadto, E. G. Furubotn i R. Richter¹⁸¹ klasyfikują koszty transakcyjne w odniesieniu do formalnych instytucji. Cytowani autorzy wyróżniają koszty transakcyjne, które wynikają z utworzenia, użytkowania, utrzymania i zmiany: instytucji w rozumieniu prawa (np. konstytucji lub kodeksu cywilnego) oraz instytucji w sensie praw (np. zażaleń w związku z naruszeniem umów). Ponadto, dodatkowe koszty transakcji pojawiają się tutaj ze względu na nieformalną działalność związaną z funkcjonowaniem podstawowych instytucji formalnych. Typowe przykłady kosztów transakcyjnych są koszty korzystania z rynku oraz koszty realizacji prawa do wydawania poleceń w organizacji. W pierwszym przypadku występują koszty rynkowe, w drugim o menedżerskie koszty transakcyjne. W przypadku instytucji w rozumieniu prawa, dotyczą one kosztów związanych z prowadzeniem i dostosowaniem ram instytucjonalnych w ustroju.

¹⁸¹ Por. Furubotn E. G, Richter R. (2005), op. cit., s. 51.

Koszty transakcyjne można zaprezentować według wzorów¹⁸²:

Koszty transakcyjne = stała współpraca + koszty zmienne;

Koszty stałe = opłaty transferowe + prowizje + podatki;

Koszty zmienne = koszty wykonania + koszty utraconych korzyści;

Koszty wykonania = wpływ ceny + czasowe koszty rynkowe;

Koszty utraconych korzyści = pożądane rezultaty - faktyczne dochody - koszty wykonania - koszty stałe.

Przedstawione różne systematyki kosztów transakcyjnych pokazują, że w procesie decyzyjnym generowane są koszty, których wcześniej w teoriach ekonomicznych nie dostrzegano. Dowiedziono bowiem, że już sam proces planowania transakcji jest kapitałochłonny. Jak twierdzą E. G Furubotn i R. Richter¹⁸³ ma to istotne znaczenie, ponieważ, między innymi stosowanie środków w celu zabezpieczenia informacji pomaga decydentom uniknąć kosztownych błędów. Zatem, „koszty transakcyjne stanowią jeden z podstawowych czynników determinujących efektywność prowadzenia działalności gospodarczej”¹⁸⁴. Wobec powyższego, organizacje powinny identyfikować oraz minimalizować koszty transakcyjne w strukturze organizacji i w procesie zarządzania.

Poziom kosztów transakcyjnych zależy od wielu czynników. Kluczowe znaczenie mają niepewność, specyficzność zasobów oraz asymetria informacji *ex ante*. Niepewność wynika z braku wiedzy o transakcji przed jej zawarciem. Wiedza ta może dotyczyć: znajomości strony umowy, zdefiniowania praw stron umowy, procesu przeprowadzania transakcji i spodziewanych wyników. Należy więc dążyć do minimalizacji niepewności, ponieważ będzie to wpływać na poziom kosztów transakcyjnych. W przypadku transakcji, o dużym stopniu niepewności, powstaną koszty, których poziom jednostka nie jest w stanie przewidzieć. Poziom specyficzności zasobów wykorzystywanych w transakcji, wpływa również na oportunistyczny, czyli chęć wykorzystania niekompletności informacji drugiej strony oraz zwiększa znaczenie kosztów transakcyjnych. Duża specyfika zasobów zmniejsza

¹⁸² Wang N. (2003), *Measuring Transaction Costs: An Incomplete Survey*, RONALD COASE INSTITUTE Working Paper 2, [dostęp: 24.11. 2016 r.], s. 2.

¹⁸³ Furubotn E. G, Richter R. (2005), op. cit., s. 43.

¹⁸⁴ Sulejewicz A. (2007), *Koszty transakcyjne w polskiej gospodarce*; [w:] Weresa M. A. (red.), *Polska. Raport o konkurencyjności 2007. Rola zagranicznych inwestycji bezpośrednich w kształtowaniu przewag konkurencyjnych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 177; podano za: Sobiecki R., (red.) Pietrewicz J. W. (2011), *Uwarunkowania zmian kosztów transakcyjnych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s.115.

możliwość regulacji przez rynek, ze względu na brak odniesienia na rynku, wówczas koszty transakcyjne mogą być wyższe. Czynniki mogą występować zarówno w trakcie realizacji transakcji, jak i po jej zakończeniu.

Wzrost złożoności warunków otoczenia wpływa na coraz większą rolę kosztów transakcyjnych w organizacji, dlatego kluczową rolę w procesie identyfikacji i pomiaru pełni rachunkowość. Zatem, zdaniem Autorki, poziom kosztów transakcyjnych zależy w dużej mierze od kadry zarządzającej, która dzięki swojej wiedzy i podejściu menedżerskim, widzi potrzebę wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej do efektywnego zarządzania organizacją.

Zdaniem A. Mazur¹⁸⁵, przedstawiony w teorii kosztów transakcyjnych obraz jednostki obejmuje tylko transakcje zrealizowane. A. J. Kozuch¹⁸⁶, twierdzi natomiast, że teoria kosztów transakcyjnych dotyczy kosztów okresu poprzedzającego zawarcie transakcji oraz monitorowania jej przebiegu dla poznania rzeczywistej efektywności procesów realnych. Zatem, stanowisko A. Mazur jak i A. J. Kozuch są właściwe, co potwierdza przekonanie M. Raulinajtys i C. G. Świderskiej, które twierdzą że koszty transakcyjne identyfikuje się dla celów sprawozdawczych¹⁸⁷ i zarządczych. Ponadto, twierdzenie M. Raulinajtys i C. G. Świderskiej jest spójne z przedstawioną wcześniej klasyfikacją kosztów transakcyjnych, czyli podział kosztów na koszty *ex post* jak i *ex ante*.

Zatem, pomiar tych kosztów, zdaniem J. Turyny¹⁸⁸, powinien odbywać się w ramach systemu informacyjnego organizacji, dostarczając dane dla odbiorców w organizacji i poza nią. Natomiast podstawowym narzędziem stosowanym do identyfikacji, szacowania, kalkulacji i gromadzenia danych o kosztach transakcyjnych, według M. Raulinajtys i G. K. Świderskiej¹⁸⁹ jest rachunek kosztów¹⁹⁰, rachunek kosztów działań, rachunkowość

¹⁸⁵ Mazur A. (2015), *Schylek teorii wartości w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 82 (138), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 105.

¹⁸⁶ Kozuch A. J. (2012), *Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 57.

¹⁸⁷ M. Raulinajtys i G. K. Świderska zwracają uwagę, że identyfikacja kosztów transakcyjnych jest również istotna z perspektywy rachunkowości finansowej (przy wycenie poszczególnych pozycji bilansowych), prezentacji informacji o kosztach transakcyjnych w sprawozdaniach finansowych, a także dostępności do specjalistycznych, trudno dostępnych na rynku zasobów. Por. Raulinajtys M., Świderska G. K. (2011), *Identyfikacja kosztów transakcyjnych przez rachunkowość*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 62 (118), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 231.

¹⁸⁸ Por. Turyna J. (1997), *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa, s. 44.

¹⁸⁹ Por. Raulinajtys M., Świderska G. K. (2011), op. cit., s. 229-230, 233-234.

¹⁹⁰ Według A. A. Jarugowej współcześnie rachunek kosztów jest rozumiany znacznie szerzej i często jest definiowany jako rachunek kosztów i efektów. Obejmuje także planowanie (budżetowanie), kontrolę osiągnięć oraz generowanie informacji do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych. Sprzęgnięty z rachunkowością zarządczą oferuje zestaw wewnętrznych sprawozdań kontrolno-wynikowych. Por. Jaruga A. A. (2001), *Rola rachunkowości zarządczej*; [w:] Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość*

ośrodków odpowiedzialności oraz *Balanced Scorecard* (BSC). Przywołane autorki uważają, że BSC jest narzędziem, które uwzględniając również miary niefinansowe, pozwala na poszerzenie kontrolowanych kosztów transakcyjnych i ujęcie w nich również kosztów, które trudno wyrazić w sposób pieniężny, np. relacje z klientami.

Reasumując powyższe rozważania, które uwypuklają istotę stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym gminach, należy podkreślić, że w większości tych instytucji w Polsce nie stosuje żadnych narzędzi rachunkowości zarządczej¹⁹¹. Oznacza to zatem, że podmioty te nie posiadają narzędzi niezbędnych, aby identyfikować koszty transakcyjne, a tym samym nimi zarządzać. Uzasadnieniem takiego stanu rzeczy jest fakt, iż ustawodawca nie zobligował tych podmiotów do stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej.

W niniejszym opracowaniu nie będą podejmowane próby pomiaru kosztów transakcyjnych, choć to zagadnienie budzi wiele kontrowersji. Stanowisko to potwierdza wielu autorów. J. Turyna¹⁹² uważa, że niektóre z kosztów transakcyjnych są możliwe do zmierzenia (np. koszty pozyskiwania informacji, czy czas przygotowywania kontraktu), inne natomiast są niemierzalne (np. stres związany z zawieraniem transakcji, czy wysiłek włożony w jej zorganizowanie). Z. Staniek¹⁹³ proponuje, aby w problemie niemierzalności kosztów transakcyjnych przyjąć podejście komparatywne, gdzie porównuje się ogólnie wielkość kosztów transakcyjnych danego kontraktu czy innego rozwiązania instytucjonalnego z innymi wariantami. Zdaniem przywołanej autorki, o wyborze rozwiązania powinna decydować różnica kosztów transakcyjnych, a nie ich poziom absolutny. B. Martens¹⁹⁴ uważa także, zarządzanie kosztami transakcyjnymi powinno opierać się na podstawie analizy kosztów transakcyjnych *ex post*. Zdaniem cytowanego autora zdobyte doświadczenia decydentów umożliwią im osiągnięcie równowagi i minimalizację potencjalnych kosztów *ex ante*.

zarządcza. *Koncepcje i zastosowania. Wydanie II*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, ABSOLWENT Sp. z o.o., Łódź, s. 136.

¹⁹¹ Por. wyniki badań przeprowadzonych przez: Michalak M., Zarzycka E. (2012), *Pomiar dokonań w jednostkach sektora publicznego w Polsce w kontekście wdrażania koncepcji New Public Management – badanie pilotażowe*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 69, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 61-80, a także wyniki badań własnych Autorki zamieszczone w rozdziale V niniejszej dysertacji.

¹⁹² Por. Turyna J. (1997), op. cit., s. 44.

¹⁹³ Stanek Z. (2014), *Instytucje i problemy ich mierzenia*; [w:] Rudolf S. (red.) Nowa ekonomia instytucjonalna wobec współczesnych problemów gospodarczych, Wyższa Szkoła Ekonomii, Prawa i Nauk Medycznych im. prof. Edwarda Lipińskiego w Kielcach, Kielce, s. 63.

¹⁹⁴ Martens B. (2004), *The Cognitive Mechanics of Economic Development and Institutional Change*, Routledge, Taylor&Franis Group, London and New York, s. 57.

Zatem, w niniejszym podrozdziale Autorka koncentruje się na problemie kosztów transakcyjnych i ich identyfikacji w systemie rachunkowości jako systemu informacyjnego jednostki. Omówiony problem dotyczy także, a może przede wszystkim jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin. Bowiem, wobec tych jednostek postuluje się wdrożenie narzędzi menedżerskiego zarządzania i poprawę efektywności. Prezentacja ta ma wskazać potrzebę wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej, które pozwoli zidentyfikować koszty transakcyjne w celu efektywnego zarządzania tymi organizacjami¹⁹⁵. Należy podkreślić, iż ekonomia neoklasyczna nie dysponowała wystarczającą pulą narzędzi w odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych, które od lat przechodzą proces transformacji. Zakłada ona bowiem ujęcie statyczne. Nowa ekonomia instytucjonalna natomiast opiera się na interdyscyplinarnym podejściu w analizach ekonomicznych, a także podejściu dynamicznym, zmieniającego się otoczenia ekonomiczno-społecznego, zmiennych oczekiwań i preferencji interesariuszy, niepewności, a także braku dostępności do pełnej informacji.

Zatem, niezbędne jest wykorzystanie rachunkowości w procesie decyzyjnym, która będzie dostarczać użytecznych informacji interesariuszom wewnętrznym i zewnętrznym. Ponadto, „spełniając wymogi współczesności, zarządzanie finansami JST, w tym gmin, wiąże się z potrzebą generowania właściwych informacji, stosowaniem perspektywy strategicznej, wykorzystaniem nowoczesnych metod budżetowania oraz instrumentów wspierających ten proces (budżet zadaniowy, wieloletnie planowanie finansowe i inwestycyjne), a także wykorzystanie w procesach planistycznych rachunku kosztów, zapewniającego wiedzę o strukturze, wartości i sposobach łączenia zasobów organizacyjnych, powoduje, że można tu mówić o modelu kompleksowego zarządzania finansami lokalnymi”¹⁹⁶.

Ponadto, E. G. Furubotn i R. Richter¹⁹⁷ zauważyli interesującą zależność pomiędzy poziomem kosztów transakcyjnych, a zaufaniem społeczeństwa. Uważają oni, że poziom kosztów transakcyjnych zależy między innymi od zaufania obywateli. Według Autorów koszty monitorowania i egzekwowania prawa będą małe, jeśli będzie dominować w społeczeństwie wzajemne zaufanie. W związku z tym istotne jest aby społeczeństwo, ale także inni interesariusze, nabrali zaufania do podmiotów samorządowych. Cel ten może zostać osiągnięty poprzez uzupełnienie systemu rachunkowości tych podmiotów

¹⁹⁵ Ponieważ stanowią one uniwersalną miarę oceny efektywności instytucji. Por. Zbroińska B. (2013), *Wkład ekonomii kosztów transakcyjnych i teorii kontraktów do nauki o zarządzaniu*, Studia i Materiały, Miscellanea Oeconomicae nr 2, Wydział Zarządzania i Administracji Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach, Kielce, s. 164.

¹⁹⁶ Kożuch A. J. (2012), op. cit., s. 89.

¹⁹⁷ Furubotn E. G, Richter R. (2005), op. cit. s. 57.

o podstawowe narzędzia rachunkowości zarządczej. Problem identyfikacji tych kosztów i próba nimi zarządzania jest bagatelizowana, ale jak podają E. G. Furubotn i R. Richter¹⁹⁸ według niektórych szacunków, koszty transakcyjne w nowoczesnych gospodarkach rynkowych zawierają aż 50 do 60 procent produktu krajowego netto. Dane te nie obejmują kosztów powstawania nowych instytucji i organizacji.

Rozważanie kwestii zarządzania publicznego opartego na nowych rozwiązaniach i instrumentów służących temu zarządzaniu, ze względu na słabo jeszcze rozwiniętą uogólnioną wiedzę w tym obszarze, stosunkowo małą liczbę publikacji naukowych, brak doświadczeń praktycznych oraz brak lub niedoskonałość rozwiązań legislacyjnych powoduje, że menedżeryzm oraz wykorzystywane w tym nurcie narzędzia do zarządzania są problemem nadal aktualnym. Wybór narzędzi, którymi można by było się posługiwać w celu usprawnienia zarządzania jednostkami publicznymi, nie jest prosty. Proponowane narzędzia oraz rozwiązania przyjęte na świecie lub innych krajach europejskich nie zawsze skutecznie można zaimplementować do polskich realiów. Należy podkreślić, że możliwość wykorzystywanych narzędzi determinuje także typ lub model gospodarki, stopień jej rozwoju oraz historyczne uwarunkowania.

¹⁹⁸ Ibidem, s. 56.

Rozdział 2

Sprawozdawczość finansowa i budżetowa gmin w warunkach globalizacji gospodarki światowej

2.1. Wyzwania stojące przed rachunkowością budżetową w warunkach globalizacji

2.1.1. Harmonizacja a standaryzacja rachunkowości sektora publicznego

Nasilające się procesy integracji światowej i umiędzynarodowienia życia gospodarczego spowodowały szereg zmian w otoczeniu. Globalizacja w aspekcie politycznym skutkuje powstaniem międzynarodowych organizacji, w wymiarze informacyjnym – szybkim przepływem informacji, natomiast globalizacja w gospodarce powoduje powstanie międzynarodowych korporacji. Zatem „nasilająca się globalizacja, dynamiczny rozwój technologii, w tym technologii przetwarzania i komunikowania informacji, zmiana społecznego nastawienia wobec jednostek gospodarczych, dostrzeganie przez organizacje międzynarodowe (np. ONZ, UE), rządy i niektóre korporacje problemów zagrażających zachowaniu równowagi w przyrodzie i rozwoju społeczno-gospodarczym, a także zmiany koncepcji zarządzania jednostkami gospodarczymi konstytuują potrzebę przewartościowania celów rachunkowości, zarówno w jej wymiarze praktycznym, jak i koncepcyjnym”¹⁹⁹. Proces ten, jak zauważa I. Sobańska²⁰⁰ wyznacza systemom rachunkowości coraz wyższe jakościowo wymagania informacyjne i sprawozdawcze w nowej gospodarce opartej na wiedzy, także jednostkom sektora finansów publicznych. Sprostanie tym wymogom, stanowi dla jednostek sektora finansów publicznych szczególnie duże wyzwanie. Globalizacja bowiem wpływa na rozwiązania narodowe, które kształtowały się od wielu lat, a uwarunkowane były historią i kulturą danego kraju.

Globalizacja w sektorze publicznym wiąże się zatem z wieloma zmianami, na które muszą reagować zarówno ustawodawca jak i sami zarządcy tych podmiotów. Przed ustawodawcą ciąży obowiązek zmian instytucjonalno-prawnych, w celu zwiększenia dostosowania jednostek sektora finansów publicznych do zachodzących zmian w otoczeniu oraz zwiększenia ich przejrzystości. Sprostanie wymogom, które przynosi globalizacja, stanowi także wyzwanie dla profesjonalistów rachunkowości. Jak podkreśla I. Sobańska²⁰¹

¹⁹⁹ Szychta A. (2003), *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 17, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 121.

²⁰⁰ Por. Sobańska I. (2005), *Reorientacja sprawozdań finansowych i systemu rachunkowości jako skutek wdrażania MSR*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 75.

²⁰¹ Por. Ibidem.

w obecnych warunkach, są oni zobligowani do zwiększania umiejętności zdobywania i stosowania wiedzy nie tylko z dziedziny rachunkowości, ale również z wielu innych dziedzin, niezbędnej dla zrozumienia działania organizacji w globalnej perspektywie.

Proces globalizacji skutkuje umiędzynarodowieniem się podmiotów działających w różnych sektorach gospodarki, nie tylko w sektorze finansów publicznych. Zachodzące zmiany wymusiły również zmiany w rachunkowości jako międzynarodowego języka biznesu. Zatem, informacje pochodzące z systemu informacyjnego rachunkowości, muszą być użyteczne w skali globalnej. E. Walińska²⁰² podkreśla, że współcześnie rachunkowość musi być zorientowana na nowego użytkownika – użytkownika globalnego, którego potrzeby informacyjne zostaną zaspokojone, oprócz tradycyjnej wiązki atrybutów jakościowych dostarczanej informacji (wiarygodności, zrozumiałości, porównywalności, istotności), także kryteriami wynikającymi z funkcjonowania podmiotu w otoczeniu międzynarodowym. Wówczas informacje pochodzące z systemu rachunkowości będą użyteczne, ponieważ będą porównane z analogicznymi informacjami charakteryzującymi podmioty w innych krajach. Ponadto, informacje te spowodują obniżenie kosztów pozyskiwania i interpretacji informacji²⁰³ (finansowych i niefinansowych) dotyczących oceny ich dokonań.

Jak już zostało wspomniane wcześniej, teoretycy i praktycy rachunkowości podkreślają, że nadrzędnym celem rachunkowości jest komunikowanie, czyli dostarczanie niezbędnych informacji służących opisowi, monitorowaniu i odwzorowaniu obecnych relacji społecznych, ale także aktywne oddziaływanie na te relacje, tworząc, doskonaląc i zmieniając zasady komunikowania, nadając tym samym nowe wzorce zachowań i przez to ustanawiając normy ładu społecznego²⁰⁴. Zatem, zdaniem R. Ignatowskiego należy wyznaczyć rachunkowości zadania do spełnienia w systemie, które zdaniem S. T. Surdykowskiej²⁰⁵ polegają na ograniczeniu ryzyka gospodarczego i inwestycyjnego w coraz bardziej konkurencyjnym środowisku gospodarczym.

Wobec powyższego, „znaczenie informacji tworzonych w rachunkowości w warunkach globalizacji gospodarki rośnie w stopniu trudnym do przecenienia”²⁰⁶. Zatem, szczególnego znaczenia nabierają międzynarodowe regulacje (standardy) rachunkowości. Jednakże

²⁰² Walińska E. (2008), *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 113.

²⁰³ Zatem zmniejszenie asymetrii informacyjnej spowoduje obniżenie kosztów transakcyjnych obu stron.

²⁰⁴ Por. Ignatowski R. (2007), *Dokąd mierzymy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*; [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 509-510.

²⁰⁵ Surdykowska S. T. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków, s. 24.

²⁰⁶ Ibidem.

zdaniem R. Ignatowskiego²⁰⁷, nie chodzi tylko o zastosowanie uniwersalnych rozwiązań księgowych, lecz korzyści jakie płyną z ich wykorzystania przez podmioty działające w globalnej gospodarce. Zdaniem cytowanego autora zastosowanie uniwersalnych, globalnych standardów (rozwiązań) wpływa na rozwój globalnej gospodarki m. in. poprzez obniżenie kosztu kapitału, redukcję kosztów prowadzenia działalności, zwiększa szanse na pozyskanie dodatkowych źródeł finansowania (w tym źródeł z UE, a także oraz zwiększonej wymiany kapitałowej w skali ponadnarodowej i regionalnej).

Problemy związane ze standaryzacją wynikającą z procesu globalizacji zostały także dostrzeżone przez Unię Europejską. Integracja gospodarcza i polityczna w ramach Unii Europejskiej skutkowała bowiem powstaniem asymetrii informacyjnej. Informacje generowane przez państwa członkowskie UE były nieporównywalne w wielu wymiarach m. in.: ekonomicznym, terytorialnym, społecznym. W celu zapewnienia porównywalności tych informacji Unia Europejska zaprojektowała europejskie standardy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych EPSAS²⁰⁸ (*European Public Accounting Standards*)²⁰⁹ oraz klasyfikację jednostek terytorialnych (NUTS) służącym do statystycznego podziału państw członkowskich Unii Europejskiej, kształtowaniu regionalnych polityk krajów Unii Europejskiej, także do przeprowadzania analizy stopnia rozwoju społeczno-gospodarczego regionów.

Z działaniami zmierzającymi do zmniejszania rozbieżności pomiędzy różnymi systemami rachunkowości na świecie związane są dwa rodzaje działań: standaryzacja i harmonizacja. Należy zatem w tym miejscu zdefiniować pojęcie „standaryzacja” i „harmonizacja”, aby uniknąć pewnego rodzaju chaosu pojęciowego, który uniemożliwi właściwe rozpoznanie problemu.

²⁰⁷ Ignatowski R. (2009), *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 38.

²⁰⁸ Planowano, aby standardy były obligatoryjnie stosowane przez wszystkie kraje członkowskie Unii Europejskiej. Ponadto, istotne jest, że miały być one wzorowane na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP).

²⁰⁹ Jednakże, w związku z implementacją dyrektywy 2011/85/UE w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich Eurostat przygotował raport oceniający możliwość wdrożenia Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) w krajach członkowskich. W raporcie tym stwierdzono, że nie ma możliwości bezpośredniego wdrożenia w UE powyższych standardów. Podkreślono jednak potrzebę harmonizacji zasad rachunkowości jednostek sektora publicznego w krajach członkowskich. W związku z powyższym Eurostat przystąpił do opracowania systemu, w ramach którego na poziomie UE tworzone byłyby Europejskie Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (EPSAS). W chwili obecnej Eurostat prowadzi konsultacje publiczne, w których wszystkie zainteresowane podmioty mogą wyrazić swoje zdanie na temat kształtu zaproponowanego przez Eurostat systemu. <http://www.mf.gov.pl>.

A. Jaruga²¹⁰ określa harmonizację jako zmierzanie w kierunku podobieństw w wyborze między alternatywnymi rozwiązaniami rachunkowości. W innym opracowaniu²¹¹ cytowana autorka uszczegóławia, że „harmonizacja zasad rachunkowości w skali regionalnej czy międzynarodowej oznacza proces zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych poprzez wprowadzenie spójnego zestawu wzorców, opartego na wspólnych założeniach i koncepcjach przy określonych granicach stopnia odmienności stosowanych w praktyce różnych krajów”²¹².

E. Walińska²¹³ utożsamia się z poglądem, że pojęcie harmonizacji związane jest ze zmniejszeniem liczby stosowanych praktyk rachunkowości przez określenie takiego ich zestawu, w ramach którego podmioty gospodarcze mogą dokonywać wyboru.

J. Gierusz²¹⁴ podkreśla, że włożono już wiele wysiłku w ujednolicenie przepisów. Jednakże w opinii cytowanego autora pominięty został kluczowy element, czyli sposób przekazu tych informacji użytkownikom sprawozdania finansowego. W konsekwencji, zdaniem J. Gierusza, uniemożliwia to porównywalność sprawozdań w przestrzeni, znacznie utrudniając analizę *benchmarkingową*, np. między organizacjami działającymi w różnych krajach danego regionu.

W literaturze przedmiotu, z pojęciem harmonizacji silnie powiązane jest pojęcie standaryzacji, które S. T. Surdykowska²¹⁵ określa jako proces przyjmowania przez zainteresowane strony identycznych lub zbliżonych praktyk (wzorców) rachunkowości. Proces standaryzacji, zdaniem cytowanej autorki, pociąga za sobą w konsekwencji ujednolicanie (unifikację) stosowanych zasad rachunkowości. Zatem, „standaryzacja umożliwia wyższy stopień globalnego porządku we współczesnym świecie”²¹⁶. Zdaniem A. Jarugowej²¹⁷, standardy mają więc za zadanie ułatwić transakcje realizowane na skalę globalną dzięki porównywalności i przejrzystości sprawozdań finansowych organizacji z różnych krajów, o różnych tradycjach kulturowych oraz uwarunkowaniach społeczno-

²¹⁰ Jaruga A. A. (2006), *Problemy implementacji międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej*; [w:] Sobańska I., Nowak W. A. (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 12.

²¹¹ Jaruga A. A. (red.) (2002), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C.H. Beck, Warszawa, s. 3.

²¹² Jaruga A. A. (red.) (2002), op. cit., s. 3.

²¹³ Walińska E. (2005), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna Kraków, s. 29.

²¹⁴ Gierusz J. (2010), *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB projektu sprawozdania finansowego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 49.

²¹⁵ Surdykowska S. T. (1999), op. cit., s. 73.

²¹⁶ Jaruga A. A. (2007), *Perspektywy rozwoju rachunkowości w świetle konwergencji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*; [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś i jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 523.

²¹⁷ Por. Jaruga A. A. (2007), op. cit., s. 523; Jaruga A. A. (red.) (2002), op. cit., s. 6-9.

gospodarczych i systemach prawnych, poprzez uzupełnienie i rozszerzenie przepisów prawa, np. w postaci interpretacji dla większej jasności, uszczegółowienia, a także wypełnienia luk w odniesieniu do zagadnień nieuwzględnianych w akcie prawnym. Zdaniem cytowanej autorki, standardy rachunkowości obejmują przedmiotowo pozycje po pozycji zagadnienia dotyczące uznania (tj. wprowadzenia do systemu zdarzeń i transakcji), pomiaru (wyceny) i prezentacji w bilansie i innych sprawozdaniach finansowych ich wyróżnione składniki oraz wykazywanie informacji dodatkowych w notach i objaśnieniach. Jednakże A. A. Jaruga akcentuje, że w standardach nie ma miejsca na zasady ewidencji księgowej, konta, dokumenty księgowe czy procedury (*bookkeeping*). Takie ujednolicenie, zdaniem cytowanej autorki, osiąga się poprzez unifikację zasad w postaci obowiązkowego planu rachunkowości, obejmującego wykaz kont i zasady ich korespondencji oraz zasady wyceny. Unifikacja zapewnia najwyższy stopień porównywalności. Jednakże, A. A. Jaruga podkreśla, że a było to regułą w systemie gospodarek centralnie planowanych.

Reasumując, można zatem stwierdzić, że ujednolicenie informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości przyjęte w poszczególnych krajach znacznie ułatwia dostęp do rynków zagranicznych, umożliwia podejmowanie trafnych decyzji i obniża koszty sprawozdawczości finansowej oraz zmniejsza ryzyko i niepewność²¹⁸. M. Dobija²¹⁹ podkreśla, że harmonizacja i standaryzacja to dwa kluczowe działania z odchodzeniem od indywidualnych, odosobnionych krajowych systemów rachunkowości. Należy również podkreślić, że omawiane zjawiska są uzależnione od siebie. Zatem, najpierw musi nastąpić proces harmonizacji – oparty na wspólnych założeniach i wzorcach, konsekwencją harmonizacji jest standaryzacja – zastosowanie takich samych praktyk rachunkowości, aby mogło wystąpić zjawisko unifikacji – ujednolicanie szczegółowych zasad rachunkowości.

Warto w tym przytoczyć spostrzeżenia R. Jones'a²²⁰, który podkreśla, że rachunkowość jednostek gospodarczych w Europie jest obecnie w pewnym ważnym sensie ujednolicona, natomiast w rachunkowości budżetowej nie ma ani standaryzacji, ani harmonii. Brak harmonizacji rachunkowości budżetowej, zdaniem cytowanego autora, jest wypadkową dwóch różnych sposobów podejścia do rachunkowości: regulacji za pomocą prawa lub niedostosowanie prawa. Cytowany autor akcentuje, że rachunkowość na szczeblu makro jest zharmonizowana i unormowana, lecz dzięki statystyce, a nie rachunkowości. Harmonizacja

²¹⁸ Por. Ignatowski R. (2009), op. cit., s. 38; Foremna-Pilarska M., Radawiecka E. (2009), *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych. Wydanie II*, Difin, Warszawa, s. 47.

²¹⁹ Por. Dobija D. (red.) (2014), *Teoria rachunkowości – podstawa nauk ekonomicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 127.

²²⁰ Por. Jones R. (2005), *Harmonizacja rachunkowości budżetowej w Europie: ogień i woda*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 27 (83), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 159.

krajowych przepisów z dyrektywami UE, MSSF i MSRSP wymusiła pewne zmiany w ustawie o rachunkowości i ustawie o finansach publicznych. Nadal jednak, pomimo zmian legislacyjnych, rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych w Polsce, koncentruje się głównie na wypełnianiu obowiązków prawnych. Jednakże, intencją Autorki nie jest zanegowanie całego dorobku i przyjętych praktyk w dziedzinie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, lecz wskazanie jej mankamentów i wdrożenie narzędzi umożliwiających wspieranie procesu decyzyjnego i ocenę dokonań tych podmiotów, poprzez implementację narzędzi stosowanych w niektórych krajach wysoko rozwiniętych.

2.2. Wpływ regulacji międzynarodowych na kształt modeli rachunkowości sektora budżetowego w Polsce

Obecny kształt modelu rachunkowości budżetowej, jak już zostało napisane wcześniej, zdeterminowany jest wieloma czynnikami wewnętrznymi zewnętrznymi. Autorka wskazała, że czynnikami wewnętrznymi, które kształtują model rachunkowości budżetowej są między innymi: uwarunkowania historyczne i kulturowe Polski. Ponadto, istotnym czynnikiem zewnętrznym tworzącym model rachunkowości budżetowej jest globalizacja, która poprzez członkostwo Polski w różnych organizacjach międzynarodowych, wpływa na polskie rozwiązania rachunkowości sektora finansów publicznych. Są nimi przede wszystkim Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP).

Systemu Rachunków Narodowych SNA2008 (*System of National Accounts 2008*, SNA 2008)²²¹ oraz Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (*The European System of National and Regional Accounts*, ESA 2010)²²² opracowane wspólnie przez Unię Europejską, Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW), Organizację Narodów Zjednoczonych (ONZ), Urząd Statystyczny Unii Europejskiej (Eurostat), Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz Bank Światowy, mające na celu przygotowanie zagregowanych statystyk finansowych całej gospodarki.

Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA 2010) ma charakter obligatoryjny, wynikający z wypełniania przez kraje członkowskie Unii Europejskiej obowiązków statystycznych. Podstawowym dokumentem Unii Europejskiej regulującym

²²¹ Przyjęte przez Komisję Statystyczną ONZ w lutym 2009, zastępując SNA93 w celu dostosowania rachunków narodowych do nowej sytuacji gospodarczej, postępów w pracach metodologicznych i potrzeb użytkowników.

²²² Wprowadzony rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej, zastąpił on obowiązujące wcześniej ESA95.

Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych we Wspólnocie jest Rozporządzenie Rady UE nr 2223/96²²³. Do powyższego rozporządzenia wydanych zostało wiele różnych rozporządzeń uszczegóławiających, które precyzują, uzupełniają lub zmieniają metody stosowane w rachunkach narodowych.

ESA 2010 zawiera metodykę dotyczącą wspólnych standardów, definicje, klasyfikacje oraz zasady zapisów księgowych, które należy stosować do zestawiania rachunków i tablic na porównywalnych zasadach dla celów statystycznych Unii Europejskiej oraz program transmisji danych do Eurostatu w formie tablic, które mają być przekazywane przez państwa członkowskie w określonych terminach. W ESA 2010 wykorzystywane są dwa sposoby prezentacji procesów zachodzących w gospodarce, tj. poprzez grupowanie jednostek instytucjonalnych w sektory instytucjonalne oraz poprzez grupowanie lokalnych jednostek rodzaju działalności wg rodzajów działalności (według klasyfikacji NUTS²²⁴). ESA 2010 ma na celu stopniowe zastępowanie wszystkich innych systemów, pełniących rolę ram odniesienia zawierających wspólne standardy, definicje, klasyfikacje i zasady zapisów księgowych służące do sporządzania rachunków państw członkowskich na potrzeby UE, w taki sposób, by umożliwić uzyskanie wyników porównywalnych między państwami członkowskimi.

Należy w tym miejscu podkreślić, że ESA 2010 opiera się na pojęciach stosowanych w SNA 2008, który służy za podręcznik rachunków narodowych dla wszystkich państw świata, ponieważ ESA 2010 w UE jest odpowiednikiem ogólnoświatowego Systemu Rachunków Narodowych SNA 2008. ESA 2010 jest zatem spójny z zasadami określonymi w światowym podręczniku Systemu Rachunków Narodowych SNA 2008, poza nielicznymi wyjątkami. Występujące różnice dotyczą głównie sposobu prezentacji i stopnia uszczegółowienia niektórych wytycznych wynikające ze specyfiki Unii Europejskiej, gdzie kluczowe jest zapewnienie jak największej spójności mierników dla poszczególnych państw członkowskich, określonych na podstawie rachunków narodowych.

Warto w tym miejscu podkreślić, że implementacja ESA 2010 będącej odpowiedzią na SNA 2008 do polskiej statystyki, jest istotnym działaniem z punktu widzenia harmonizacji i kształtowania modelu rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych. Ponadto, dane gromadzone przez ESA 2010 prezentują dość spójny obraz gospodarki narodowej i jej zmian w czasie. Są one także wewnętrznie spójne w zakresie stosowanych pojęć

²²³ Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie, Dz.U L 310 z 30.11.1996 r.

²²⁴ Szerzej na ten temat w rozdziale I niniejszej dysertacji.

i klasyfikacji, umożliwiając przeprowadzanie szerokich analiz społecznych i gospodarczych we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej. Pokazują zatem wielowymiarowe tendencje zachodzące w gospodarkach tych państw.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) zawierające rekomendacje w zakresie sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jednostek sektora publicznego (indywidualnych jednostek i całego skonsolidowanego sektora publicznego). Mają one charakter fakultatywny, stanowią jedynie rekomendacje dla zastosowania w rachunkowości budżetowej państw członkowskich. Obecnie nie mogą one bowiem zastąpić krajowych regulacji dotyczących rachunkowości sektora publicznego, mogą natomiast i powinny stanowić alternatywę dla przepisów krajowych lub przynajmniej bodziec do ich zharmonizowania.

Jak zostało przedstawione powyżej, integracja Polski z Unią Europejską powoduje konieczność zmian w systemie rachunkowości. „Główny akcent jest kładziony na porównywalność danych księgowych oraz na konieczność harmonizacji zasad rachunkowości w skali światowej. Podobnie jest w przypadku rachunkowości budżetowej. Występuje potrzeba jej rozwoju i standaryzacji zasad”²²⁵. Obecnie jedynym uznawanym przez Unię Europejską zestawem standardów dla jednostek sektora publicznego są MSRSP. Opracowanie międzynarodowych standardów rachunkowości dedykowanych dla sektora publicznego wzorowane było na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSSF) sporządzone dla sektora prywatnego. Organem stanowiącym o kształcie MSRSP jest Międzynarodowa Federacja Księgowych (*International Federation of Accountants*, IFAC), w ramach której utworzono Komitet Sektora Publicznego (*Public Sector Committee*, PSC). Federacja jest wspierana przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a także promowana przez Bank Światowy, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz rządy niektórych krajów wysoko rozwiniętych.

Tworzenie MSRSP wzorowane jest na MSSF, czyli sprawdzonych standardach rachunkowości i sprawozdawczości dla jednostek sektora prywatnego, stosowanych przez wiele krajów. Ponadto, Komisja Europejska²²⁶ podkreśla, że MSRSP opierają się na założeniu, iż nowoczesne zarządzanie sektorem publicznym, zgodne z zasadami oszczędności, skuteczności i wydajności, zależy od systemów informacji zarządczej

²²⁵ Kaczmarek M. (1998), *New Public Management jako determinanta rozwoju rachunkowości budżetowej*, Public Administration, Warszawa, s. 34.

²²⁶ Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSP dla państw członkowskich*, SWD (2013) 57 finał, Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego, Bruksela, źródło: http://pibr.pl/wp-content/uploads/2013/04/COM_2013_114_PL_ACTE_f.pdf, dostęp z dnia 18.12.2016 r., s. 9.

zapewniających na czas dokładne i wiarygodne informacje dotyczące pozycji finansowej i gospodarczej oraz wyników działalności instytucji rządowych i samorządowych, tak jak w przypadku każdego innego rodzaju podmiotu gospodarczego.

Dotychczas Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego opublikowała 38 standardów rachunkowości memoriałowej oraz jeden standard rachunkowości kasowej: „Sprawozdawczość finansowa według kasowej zasady rachunkowości” (*Financial reporting under the cash basis of accounting*). Tabela 5 prezentuje zestawienie adaptacyjne standardów MSSF na potrzeby sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych (MSRSP).

Tabela 5. Zestawienie adaptacyjne standardów MSSF na potrzeby sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych

Standardy dla sektora publicznego – MSRSP		Standardy dla sektora prywatnego - MSSF	
1	Prezentacja sprawozdań finansowych	1	Prezentacja sprawozdań finansowych
2	Sprawozdania z przepływów pieniężnych	7	Rachunek przepływów pieniężnych
3	Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów	8	Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów
4	Skutki zmian kursów wymiany walut obcych	21	Skutki zmian kursów wymiany walut obcych
5	Koszty finansowania zewnętrznego	23	Koszty finansowania zewnętrznego
6	Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdanie finansowe	27	Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdanie finansowe
7	Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych	28	Inwestycje w jednostki stowarzyszone
8	Udziały we wspólnych przedsięwzięciach (<i>joint ventures</i>)	31	Udziały we wspólnych przedsięwzięciach (<i>joint ventures</i>)
9	Przychody z transakcji wymiany	18	Przychody
10	Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji	29	Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji
11	Umowy o usługę budowlaną	11	Umowy o usługę budowlaną
12	Zapasy	2	Zapasy
13	<i>Leasing</i>	17	<i>Leasing</i>
14	Zdarzenia po dniu sprawozdawczym	10	Zdarzenia po dniu bilansowym
15	Instrumenty finansowe ujawnienie i prezentacja	32	Instrumenty finansowe ujawnienie i prezentacja
16	Nieruchomości inwestycyjne	40	Nieruchomości inwestycyjne
17	Rzeczowe aktywa trwałe	16	Rzeczowe aktywa trwałe
18	Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności	14	Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności
19	Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe	37	Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe
20	Ujawnienie informacji na temat podmiotów powiązanych	24	Ujawnienie informacji na temat podmiotów powiązanych
21	Utrata wytworzonych niepieniężnych aktywów	36	Utrata wartości aktywów
22	Ujawnienie informacji finansowych o sektorze rządowym		Brak odpowiednika
23	Przychody z niewymiennych transakcji (podatki i transfery)		Brak odpowiednika
24	Prezentacja informacji budżetowych w		Brak odpowiednika

	sprawozdaniu finansowym		
25	Świadczenia pracownicze	19	Świadczenia pracownicze
26	Utrata wartości pieniężnych aktywów	36	Utrata wartości aktywów
27	Rolnictwo	41	Rolnictwo
28	Instrumenty finansowe: prezentacja	32	Instrumenty finansowe ujawnienie i prezentacja
29	Instrumenty finansowe: ujawnienie i wycena	39	Instrumenty finansowe ujmowanie i wycena
30	Instrumenty finansowe : ujawnienie	MSSF7	Instrumenty finansowe ujawnienie informacji
31	Aktywa niematerialne	38	Wartości niematerialne i prawne
32	Umowy na usługi koncesjonowane:	KIMSF 12	Umowy na usługi koncesjonowane
33	Zastosowanie po raz pierwszy MSRSP rachunkowości memoriałowej	MSSF 1	Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy
34	Jednostkowe sprawozdanie finansowe	MSR 27	Jednostkowe sprawozdania finansowe
35	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe	MSSF 10	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe
36	Inwestycje w jednostki stowarzyszone i we wspólnych przedsięwzięciach (<i>joint ventures</i>)	28	Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólne przedsięwzięcia
37	Wspólne przedsięwzięcia	MSSF 3	Połączenia przedsięwzięć
38	Ujawnienie udziałów w innych jednostkach	MSSF 12	Ujawnienia na temat udziałów w innych jednostkach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: International Public Sector Accounting Standards Board (2014), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, International Federation of Accountant Volume I, New York, <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>, [dostęp: 24.04.2017 r.]; International Public Sector Accounting Standards Board (2014), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, International Federation of Accountant Volume II, New York, <https://www.icpak.com/wp-content/uploads/2015/09/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-2.pdf>, [dostęp: 24.04.2017 r.].

Zawarte w tabeli 5 zestawienie ilustruje wiele podobieństw MSRSP w stosunku do MSSF. Występują jednak standardy, które są charakterystyczne tylko dla danego sektora, dla których brak jest odniesienia do MSR/MSSF są to: MSRSP 22, MSRSP 23 oraz MSRSP 24. Ponadto, niektóre pojęcia stosowane w MSRSP są inaczej definiowane niż w MSSF.

Standardem stanowiącym punkt wyjścia do sporządzania sprawozdań finansowych dla jednostek sektora finansów publicznych jest MSRSP 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. Precyzuje on wszystkie elementy wchodzące w skład sprawozdania, ich strukturę i minimalną zawartość. Standardy opracowane dla jednostek sektora finansów publicznych nie posiadają ram konceptualnych.

Standaryzacja rachunkowości w sektorze publicznym została zainicjonowana w związku z uchwaleniem dyrektywy 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych²²⁷ państw członkowskich. Eurostat przygotował raport²²⁸

²²⁷ Ramy budżetowe oznaczają zbiór uzgodnień, procedur, reguł i instytucji stanowiących podstawę prowadzenia polityki budżetowej sektora instytucji rządowych i samorządowych. Odnoszą się one w szczególności do 7 obszarów. Jednym z nich są systemy rachunkowości budżetowej i sprawozdawczości statystycznej.

oceniający możliwość wdrożenia Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego w krajach członkowskich. W raporcie tym stwierdzono, że nie ma możliwości bezpośredniego wdrożenia w UE powyższych standardów. Podkreślono jednak potrzebę harmonizacji zasad rachunkowości jednostek sektora publicznego w krajach członkowskich. Jednakże, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego Międzynarodowej Federacji Księgowych zachęca kraje członkowskie Unii Europejskiej do wdrożenia MSRSP lub zharmonizowania obowiązujących w danym kraju przepisów. Celem zastosowania tych standardów w jednostkach sektora finansów publicznego ma być przede wszystkim poprawa jakości sprawozdań finansowych sporządzanych przez te podmioty. Ponadto, zastosowanie Międzynarodowych Standardów rachunkowości Sektora Publicznego ma także umożliwić zwiększenie porównywalności pomiędzy innymi krajami członkowskimi Unii Europejskiej.

W literaturze przedmiotu wskazywane są korzyści, jakie niesie za sobą standaryzacja rachunkowości budżetowej w Europie²²⁹:

- większa przejrzystość prezentowanych informacji; dotyczących w szczególności wymogów w zakresie ujawnień w sprawozdaniach finansowych,
- poprawę efektywności zarządzania finansami publicznymi - rzetelniejsza ocena sytuacji majątkowo - finansowej, zadłużenia, ułatwienie podejmowania decyzji inwestycyjnych;
- ujednolicenie zasad rachunkowości wewnątrz UE – możliwość porównywania sprawozdań finansowych na płaszczyźnie międzynarodowej, np. między miastami, ułatwienie prac międzynarodowych agencji ratingowych oceniających zdolność poszczególnych państw i jednostek do spłaty zobowiązań z tytułu wyemitowanych papierów dłużnych,

W odniesieniu do każdego obszaru w dyrektywie określono szereg podstawowych norm. Jeżeli chodzi o krajowe systemy rachunkowości publicznej, to państwa członkowskie mają dysponować systemami rachunkowości publicznej obejmującymi w sposób kompleksowy i spójny wszystkie podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych i zawierającymi informacje niezbędne do generowania danych w ujęciu memoriałowym. Por. Kaczurak-Kozak M. (2013), *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność, opinie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 61 Szczecin, s. 104.

²²⁸ <http://www.mf.gov.pl>, [dostęp: 5. 07. 2016 r.].

²²⁹ Argento D., Peda P., Grossi G. (2014), *International harmonisation as a stimulus to change public sector accounting: evidence from the Estonian Central Government*, Materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn, s. 1; Jones R. (2005), op. cit., s. 163; Kaczurak-Kozak M. (2013), op. cit., s. 105-106; Kostrzewa T. (2011), *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce*, Finanse, Rynki, Ubezpieczenia nr 41, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 596; Komisja Europejska (2013), op. cit., s. 9.

- wzrost jakości i usystematyzowania systemu rachunkowości w sektorze finansów publicznych,
- możliwość porównywania przez pracodawców i pracowników warunków fiskalnych w poszczególnych krajach w związku z podjęciem decyzji, gdzie mieszkać i pracować,
- MSRSP można uznać za racjonalny punkt wyjścia w modernizacji rachunkowości finansowej sektora publicznego,
- stanowią przydatne ramy odniesienia dla przyszłego opracowania zestawu Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (EPSAS).

Wdrożenie MSRSP nie jest jednak obarczone zagrożeniami. W literaturze przedmiotu podnoszone są kwestie dotyczące przede wszystkim poziomu skomplikowania MSRSP i barku szczegółowych wytycznych, a co związku z tym rodzi kolejny problem związany z czasochłonnością oraz ponoszonymi kosztami. Jednak, jak wskazują wyniki badań przeprowadzonych przez M. Kaczurak-Kozak²³⁰, w których 38% respondentów uznało, że MSRSP są gotowe do wdrożenia. Respondenci uważają je za istotne z punktu widzenia polepszenia jakości zarządzania finansami publicznymi oraz zwiększenia zaufania ze strony obywateli oraz rynku kapitałowego, poprzez polepszenie odpowiedzialności, przejrzystości i porównywalności rozliczeń w sektorze publicznym, zwłaszcza w świetle ostatniego kryzysu zadłużenia. Badanie cytowanej autorki pokazało ponadto, że 21 badanych (31%) uważa, że częściowo MSRSP są odpowiednie do zastosowania w sektorze publicznym państw członkowskich UE. Większość respondentów, przeprowadzonego badania przez M. Kaczurak-Kozak, dostrzega także potrzebę harmonizacji i wprowadzenia zasady memoriałowej w całym obszarze UE, ale mają oni zastrzeżenia, co do tego czy MSRSP są odpowiednie. Stanowczo przeciwko MSRSP, w badaniu przeprowadzonym przez cytowaną autorkę, odpowiedziało 28% badanych. M. Kaczurak-Kozak podaje, że respondenci argumentowali swój sprzeciw m.in. niekompletnością MSRSP w stosunku do wymogów rachunkowości sektora publicznego (np. w odniesieniu do opodatkowania, świadczeń społecznych), złożonością MSRSP, sztywnymi zasadami dotyczącymi ujawniania, a także silnym powiązaniem z MSSF.

Komisja Europejska²³¹ uwzględniając opinie organów państw członkowskich i innych podmiotów, wyrażone w ramach konsultacji społecznych, uznała, że z jednej strony MSRSP w ich obecnej postaci nie da się łatwo wdrożyć w państwach członkowskich, lecz z drugiej

²³⁰ Kaczurak-Kozak M. (2013), op. cit., s. 106.

²³¹ Por. Komisja Europejska, (2013), op. cit., s. 10.

zaś strony standardy MSRSP stanowią niekwestionowany punkt odniesienia dla potencjalnej harmonizacji rachunków sektora publicznego w UE.

W tej kwestii wypowiedziało się również Ministerstwo Finansów²³². W opinii resortu istnieją zasadnicze wątpliwości, czy potencjalne korzyści z przyjęcia standardów w ich obecnym kształcie równoważyłoby związane z tym koszty. Jednym z zastrzeżeń jest także zbliżenie do MSSF, które dedykowane są jednostkom sektora prywatnego, a co za tym idzie nacisk na przygotowanie sprawozdań i ujawnień zgodnie z potrzebami inwestorów (którzy z kolei nie są głównymi odbiorcami sprawozdań finansowych sektora publicznego²³³). Ponadto, Ministerstwo Finansów podkreśla, że MSRSP są złożonym zestawem zasad i ze względu na poziom skomplikowania mogą być wręcz niemożliwe do zastosowania przez wiele mniejszych podmiotów działających w sektorze publicznym. Ministerstwo Finansów twierdzi także że, kluczowe dla sektora publicznego obszary (np. transfery społeczne) w MSRSP nie są uregulowane. Ponadto, zastrzeżenia Ministerstwa Finansów budzi możliwość dopuszczenia przez standardy różnych wariantów rozwiązań (do wyboru jednostki stosującej standardy może należeć sposób wyceny aktywów i pasywów), co może prowadzić do odmiennego ujmowania w księgach rachunkowych podmiotów publicznych tożsamych zdarzeń i spadku porównywalności sprawozdań finansowych.

Krytykę zastosowania MSRSP przedstawili także inni badacze²³⁴. Autorzy ci twierdzą, że Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego, pomimo swej nazwy, nie są w zasadzie standardami rachunkowości, lecz standardami sprawozdawczości finansowej. Badacze D. Argento, P. Peda i G. Grossi²³⁵, przyznają, że sektor publiczny różni się od sektora prywatnego celami, aspektami organizacyjnymi, finansowaniem, formą własności, użytkownikami informacji finansowej oraz posiadanym majątkiem. Uwarunkowania te, zdaniem M. Greenwood'a oraz R. Baylis'a²³⁶ sprawiają, że nie

²³² Szerzej na ten temat: Odpowiedź podsekretarza stanu Ministerstwie Finansów na zapytanie nr 1304 w sprawie przeprowadzenia oceny przydatności międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (10.07.2012r.) Warszawa, www.sejm.gov.pl, [dostęp: 02.01.2017 r.].

²³³ Potwierdzają to także wyniki badań ankietowych Autorki, w którym respondenci (skarbnicy gmin) wskazali, że głównym beneficjentem informacji o gminie są mieszkańcy. Szczegółowe wyniki badań ankietowych zostały zaprezentowane w rozdziale V niniejszej dysertacji.

²³⁴ Szerzej na ten temat: Adamek-Hyska D. (2011b), *Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego*, [w:] Kostur A. M. (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 83; Argento D., Peda P., Grossi G. (2014), op. cit., s. 3; Greenwood M., Baylis R. (2014), *Audit Fees And Pre-Audit Financial Reporting Quality: Evidence From Welsh Local Authorities*, Materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn, s. 8; Jones R. (2001), *Krytyka Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2/2001, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

²³⁵ Argento D., Peda P., Grossi G. (2014), op. cit., s. 3.

²³⁶ Por. Greenwood M., Baylis R. (2014), op. cit., s. 8.

odzwierciedlają one charakterystycznych cech instytucjonalnych i regulacyjnych sektora publicznego w odniesieniu do świadczonych usług. W praktyce może to stwarzać wiele problemów merytorycznych, m.in. związanych z wyceną (np. aktywów) czy zarządzaniem (reformy nie prowadzą do oczekiwanej skuteczności). Ponadto, zdaniem D. Argento, P. Peda i G. Grossi²³⁷, nie bez znaczenia pozostaje aspekt polityczny, ponieważ prowadzona polityka przez rząd może niekorzystnie oddziaływać na próby przeprowadzenia reform. Należy w tym miejscu podkreślić, że decyzje podejmowane przez jednostki sektora publicznego skutkują w długim okresie czasu (np. dotyczące efektywności zarządzania, zanieczyszczenia, zatrudnienia, edukacji, zdrowia). Są one zatem trudne do zmierzenia, a ich pomiar w krótkim okresie, nie jest możliwy. Czynniki te zdaniem G. Grossi i I. Steccolini²³⁸ także wzmacniają niejednoznaczność w kompleksowej ocenie skuteczności realizacji zadań przez podmioty sektora publicznego.

Pomimo licznych przedstawionych wad i krytyki, wiele krajów Europy podejmuje działania w celu implementacji Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego. Niektóre z nich, jak np. Francja dokonuje modyfikacji MSRSP, tworząc własne standardy. W tabeli 6 zostały zaprezentowane przykłady państw, które wdrożyły lub są w trakcie procesu wdrażania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego na różnych szczeblach administracji rządowej.

²³⁷ Por. Argento D., Peda P., Grossi G. (2014), op. cit., s. 3.

²³⁸ Grossi G., Steccolini I. (2014), *Privatising Accounting And Accountability In The Public Sector: The Case Of Municipal Consolidation*, materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn, s. 2.

Tabela 6. Wykaz państw europejskich dostosowujących regulacje krajowe do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

Kraj	Obszary zastosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP)
Austria	Ministerstwo Finansów, urząd pracy, Centrum Bezpieczeństwa Wypadkowego, administracja lokalna (samorządowa), np. Stan Queensland, Bundesland Styria, miasto Wiedeń
Belgia	administracja lokalna (samorządowa), np. prowincja Vlamms-Brabant
Bułgaria	Ministerstwo Finansów
Cypr	Zaadaptował MSRSP 2
Czechy	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, Ministerstwo Spraw Zagranicznych
Dania	administracja podatkowa, Ministerstwo Obrony
Estonia	Ministerstwo Finansów, policja, Ministerstwo Obrony
Finlandia	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Francja	Standardy rachunkowości oparte są na francuskiej GAAP dla sektora prywatnego, MSSF i MSRSP. Standardy są wydawane przez Conseil de normalizacji des comptes publics (Komitet Doradczy ds standardów rachunkowości sektora publicznego)
Grecja	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Hiszpania	policja, Ministerstwo Gospodarki i Finansów planuje wdrożyć MSRSP najpóźniej do 2010 r.
Holandia	Ministerstwo Finansów, policja, Zarząd Więziennictwa, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Ministerstwo Sprawiedliwości, rząd pilotuje wdrożenie MSRSP
Irlandia	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Litwa	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Luksemburg	Policja
Łotwa	Ministerstwo Finansów; Unia Europejska wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Malta	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Niemcy	Ministerstwo Finansów, policja, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Ministerstwo Sprawiedliwości, urząd pracy, administracja lokalna (samorządowa), np. Senat Berlina
Polska	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Portugalia	Narodowy Instytut Finansów
Rumunia	krajowe regulacje memoriałowej rachunkowości sektora publicznego są oparte na MSRSP
Słowacja	Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Obrony; Unia Europejska wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP, rząd opracował już plan przyjęcia MSRSP
Słowenia	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w Unii Europejskiej wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Szwecja	administracja lokalna (samorządowa), np. miasto Malmo
Węgry	Departament Obrony; Unia Europejska wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Wielka Brytania	policja, administracja lokalna (samorządowa), np. Północna Kornwalia, miasto Birmingham i Manchester
Włochy	Ministerstwo Infrastruktury, administracja lokalna (samorządowa), np. miasto Rzym

Źródło: Adamek-Hyska D. (2011b), op. cit., s. 75-76.

Obecnie, krajowe standardy rachunkowości sektora instytucji rządowych i samorządowych są powiązane z MSRSP w 15 państwach członkowskich UE. W dziewięciu z tych państw, krajowe standardy są oparte na MSRSP lub zgodne z nimi, w pięciu z nich krajowe standardy powołują się w wybranych zagadnieniach na te standardy, a w jednym

państwie obowiązują one w części instytucji samorządowych na poziomie lokalnym. Jednakże, żadne z państw członkowskich Unii Europejskiej, nie wdrożyło w całości MSRSP.

Wnioski płynące z analizy tabeli 6 przedstawiającej wykaz państw, które dostosowują krajowe regulacje do MSRSP, potwierdzają także spostrzeżenia R. Jones'a. Autor ten twierdzi, że „rachunkowość budżetowa w Europie jest zróżnicowana zarówno w skali międzynarodowej, jak i w obrębie poszczególnych krajów – na różnych szczeblach. Różnorodność dotyczy zasad wyceny i ujawniania informacji, ale są również bardziej zasadnicze różnice w systemach rachunkowości i budżetowania, pomimo faktu, że w gruncie rzeczy wszystkie te systemy są oparte na zasadzie kasowej”²³⁹. W związku z powyższym trudno jest mówić o porównywalności sprawozdawczości finansowej jednostek publicznych w poszczególnych krajach członkowskich Unii Europejskiej. Niemniej jednak, badania pokazują, że istnieje duże zainteresowanie procesem harmonizacji rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych na poziomie lokalnym i centralnym. Jest to także konsekwencja obowiązujących umów pomiędzy państwami, w tym przynależność państw do Unii Europejskiej. Oznacza to, że kraje europejskie podejmują próby reformowania finansów publicznych. „Kraje, które niedawno przystąpiły do Unii Europejskiej wydają się być bliskie przeprowadzeniu szybkich reform i zmiany zasad rachunkowości opartej na zasadzie memoriałowej”²⁴⁰. Należy w tym miejscu podkreślić, że proces harmonizacji rachunkowości budżetowej w każdym kraju będzie przebiegał odmiennie, ponieważ jest uwarunkowany barierami: politycznymi, historycznymi i kulturowymi. To zagadnienie omawiane jest przez wielu autorów literaturze przedmiotu²⁴¹.

„Niezależnie od możliwości wykorzystania MSRSP jako narzędzia księgowego komunikującego globalne otoczenie, w krajach Unii Europejskiej obserwuje się obecnie pełną harmonizację tzw. makro rachunkowości wymuszoną wyłącznie względami prowadzenia statystyki makroekonomicznej, a nie ujednolicenia sprawozdań finansowych (w tym budżetowych) jednostek sektora publicznego. Proces harmonizacji rachunkowości podmiotów sektora publicznego, podobnie jak sektora prywatnego, jest natomiast zamierzeniem długotrwałym. Wymaga właściwej identyfikacji zakresu standardów rachunkowości sektora publicznego, przeprowadzenia wielu badań w celu zdefiniowania problemów szczegółowych

²³⁹ Jones R. (2005), op. cit., s. 162.

²⁴⁰ Ernst & Young (2012), *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, Prepared for Eurostat, Final Report.

²⁴¹ Szerzej na ten temat: Barton A. (2009), *The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia*, ABACUS, Vol. 45, No. 2, The University of Sydney, Sydney; Bellanca S., Cultrera S., Vermeylen G. (2015), *Analysis of Public Accounting Systems in the European Union, Research in World Economy*, Vol. 6, No. 3., Canada; <http://www.sciedu.ca/journal/index.php/rwe/article/view/7834>, [dostęp: 02.02.2017 r.].

oraz licznych i wszechstronnych konsultacji społecznych. Mimo że opracowane już Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego nie mają wiążącej mocy prawnej, ich rozwój jest promowany przez liczne organizacje międzynarodowe oraz rządy wielu krajów europejskich. Standardy te nie zobowiązują do tego, aby szczegółowe zasady rachunkowości podmiotów sektora publicznego różnych krajów były identyczne. Ich zapisy są na tyle elastyczne, by zapewnić porównywalność sprawozdań finansowych podmiotów sektora publicznego w kraju i między państwami. Stosowana jeszcze zasada kasowa, zwłaszcza w rachunkowości rządowej, zdaje się być tylko opcją przejściową i zamierzenia władz Unii Europejskiej wskazują, iż w najbliższej przyszłości podmioty sektora publicznego przejdą na pełną rachunkowość memoriałową określoną w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego²⁴².

Plany wdrożenia MSRSP w Polsce kontestuje Ministerstwo Finansów²⁴³. Podkreśla, że w Polsce jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki sfery budżetowej, przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań finansowych zobowiązane są do uwzględniania zasad rachunkowości wynikających z ustawy o rachunkowości, w tym w szczególności zasady memoriału. W związku z tym, ewentualne przyjęcie MSRSP miałooby ograniczony wpływ na poprawę jakości sprawozdawczości finansowej w naszym kraju. Z uwagi na powyższe w chwili obecnej w Polsce przyjęcie MSRSP nie jest planowane, a ewentualne działania w tym kierunku mogą zostać podjęte po zakończeniu prac na poziomie unijnym nad standardami ESPAS.

Jednakże, D. Adamek-Hyska²⁴⁴ podkreśla, że nastąpił istotny krok do harmonizacji rachunkowości polskiego sektora publicznego. Zdaniem cytowanej autorki było to wprowadzenie zmian w szczególnych zasadach rachunkowości w 2006 r., zobowiązujące jednostki i zakłady budżetowe do poszerzenia zakresu sporządzanych sprawozdań finansowych o rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki. Zdaniem D. Adamek-Hyska, spowodowało to zbliżenie się sprawozdawczości finansowej sektora publicznego do sprawozdawczości finansowej sektora prywatnego, a tym samym do systemu rachunkowości zasobów, czyli rachunkowości opartej na pełnej konwencji memoriałowej i na kanonicznym modelu sprawozdawczym. Cytowana autorka upatruje problem z harmonizacją rachunkowości polskiego sektora publicznego w braku istnienia

²⁴² Adamek-Hyska D. (2011b), op. cit., s. 83-84.

²⁴³ Por. Odpowiedź podsekretarza stanu Ministerstwie Finansów na zapytanie nr 1304 w sprawie przeprowadzenia oceny przydatności międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (10.07.2012r.) Warszawa, www.sejm.gov.pl, [dostęp: 02.01.2017 r.].

²⁴⁴ Por. Adamek-Hyska D. (2011b), op. cit., s. 82-83.

w Polsce zespołów badawczych, podkomisji Komitetu Krajowych Standardów Rachunkowości oraz zespołów konsultacyjnych, które mogłyby identyfikować problemy instytucji i organizacji sektora publicznego.

W tym miejscu należy wyraźnie podkreślić, że obok możliwości stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego w Unii Europejskiej, istnieje obowiązek sporządzania sprawozdań w celach statystycznych zgonie ze standardem ESA 2010. Przekazywane dane przez kraje członkowskie Unii Europejskiej w ramach statystyki ESA 2010 mają duże znaczenie dla zapewnienia właściwego funkcjonowania unijnych ram nadzoru budżetowego. Dane przekazywane na potrzeby ESA 2010, są sporządzane w ujęciu memoriałowym (podobnie jak Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego). Wobec powyższego, przekazywane statystyki budżetowe w ujęciu memoriałowym, często pierwotnie opracowywane są w oparciu o dane z systemu informatycznego rachunkowości wykorzystującego konwencję kasową lub równoważnych im danych. Bowiem, pierwotnie jednostki sektora finansów publicznych opracowują sprawozdania budżetowe według krajowych regulacji w zakresie rachunkowości sektora publicznego i przesyłają je do swoich ministerstw/departamentów do spraw finansów. Następnie wskazane instytucje przetwarzają je według reguł standardu ESA 2010 i przekazują dalej do Eurostatu. Gromadzone przez Eurostat sprawozdania odgrywają istotną rolę dla prowadzenia statystyki makroekonomicznych²⁴⁵, które mają na celu zapewnić porównywalność danych w krajach członkowskich UE.

Ponadto, na kanwie doświadczeń z kryzysem gospodarczym i poszukiwaniu innego rozwiązania, Eurostat przeprowadził konsultacje społeczne dla państw członkowskich oceniające przydatność zastosowania MSRSP. W raporcie podsumowującym 26 respondentów (38% ogółu) odpowiedziało, że implementacja MSRSP powinna być rozważona. Głównym powodem była konieczność poprawy rozliczalności, przejrzystości i porównywalności rachunków sektora publicznego, zwłaszcza w świetle kryzysu zadłużenia. Uznano również za ważne, w celu wdrożenia MSRSP, zwiększenie poprawy zarządzania finansami publicznymi oraz zwiększenie zaufania obywateli i rynków kapitałowych. Kilku respondentów stwierdziło, że MSRSP są odpowiednie, ponieważ zostały one już wdrożone w kilku krajach i regionach, jak również w organizacjach międzynarodowych. Ponadto, respondenci uznali, iż MSRSP jest obecnie jedynym międzynarodowym standardem

²⁴⁵ Por. Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej; Adamek-Hyska D. (2011b), op. cit., s. 77.

rachunków sektora publicznego jaki istnieje²⁴⁶. Ankietowani, którzy opowiedzieli się za przyjęciem MSRSP, mieli wątpliwości czy obecny kształt MSRSP jest w stanie całkowicie pokryć wszelkie wymogi rachunkowości sektora publicznego. Główne jednak obawy respondentów dotyczyły potencjalnych kosztów i czasu, który byłby potrzebny do implementacji standardów. Grupa badanych, która uznała iż MSRSP są niewystarczająco dopasowane do potrzeb sektora publicznego stanowiła 28% ogółu. Respondenci ci jednak dostrzegają potrzebę wprowadzenia ujednoliconego zestawu standardów rachunkowości memoriałowej sektora publicznego. W raporcie tym wskazywali także na inne wady i zalety stosowania MSRSP. Uznano, między innymi, że stosowanie MSRSP sprzyjałoby to mobilności wiedzy rachunkowości i zasobów w całej UE. Eurostat ma jednak świadomość, że prawne i instytucjonalne różnice w państwach członkowskich UE sprawiają, że trudno będzie użyć wspólnego zestawu standardów²⁴⁷. Należy w tym miejscu podkreślić, że Unia Europejska podjęła już wcześniej próby ujednolicenia systemu informacyjnego w zakresie finansów publicznych obejmującego rachunkowość i sprawozdawczość sektora publicznego. Standardy te mają bazować na jednolitych i obligatoryjnych europejskich standardach tj. *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS). Standardy te miały być wzorowane na MSRSP²⁴⁸.

Wyniki przeprowadzonych konsultacji społecznych przez Eurostat stały się podstawą raportu Komisji Europejskiej dla Rady Europejskiej i Parlamentu Europejskiego²⁴⁹ wspieranego przez robocze opracowanie personelu Komisji²⁵⁰. Obydwa dokumenty potwierdziły konieczność zastosowania jednolitych memoriałowych standardów rachunkowości sektora publicznego w krajach członkowskich UE, wskazując jednakże, iż nie mogą być nimi MSRSP, które jednak nadają się jako rama odniesienia dla EPSAS.

²⁴⁶ Co ważne, MSRSP nie dokonuje klasyfikacji sektorowej jak ESA2010, lecz daje narzędzia księgowe w ramach jednostek występujących, sklasyfikowanych w danym kraju do sektora finansów publicznych.

²⁴⁷ Szerzej na ten temat: Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States, European Commission (2012), Luxembourg, www.eurostat.eu, [dostęp: 11.04.2016 r.].

²⁴⁸ Celem wdrożenia tych standardów jest zniwelowanie powstająca luki informacyjnej, która powstaje z przyjętych odmiennych zasad i regulacji systemu finansów publicznych oraz odmiennej klasyfikacji i uznania jednostek należących do sektora finansów publicznych, aniżeli to wynika z krajowych regulacji (jak ma to miejsce w Polsce). Szerzej na ten temat w rozdziale I niniejszej dysertacji.

²⁴⁹ Report from the Commission to the Council and the European Parliament, *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States – The suitability of IPSAS for the Member States* {SWD(2013) 57 final}, European Commission, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:EN:PDF>, [dostęp: 11.03.2017 r.].

²⁵⁰ 57 Final: Commission Staff Working Document – Accompanying the document (to) Report from the Commission to the Council and the European Parliament: *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States – The suitability of IPSAS for the Member States* {COM(2013) 114 final}, European Commission, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2013:0057:FIN:EN:PDF>, [dostęp: 11.03.2017 r.].

W 2014 r. na posiedzeniu Eurostatu zostało przedstawione aktualne stanowisko Komisji Europejskiej dotyczące opracowywania standardów EPSAS, które zdaniem Komisji powinny być²⁵¹:

- odseparowane od MSSF i MSRSP, a także nie mogą być przez wskazane standardy wymuszane ani ograniczane,
- opracowywane w ramach zwartej struktury UE,
- jako system powinny mieć swą suwerenną zdolność stanowienia standardów,
- opracowywane z należytym respektem dla subsydiarności i proporcjonalności,

Ponadto Eurostat uważa, że²⁵²:

- Planowanie budżetowe i rachunkowość budżetowa powinny pozostać poza zakresem EPSAS.
- Ze względu na współfunkcjonowanie na rynkach finansowych podmiotów rządowych i prywatnych potrzebna jest odpowiednia spójność EPSAS z MSSF, MSRSP oraz ESA.
- Nie jest planowane powołanie żadnej nowej instytucji, z zachowaniem efektywnego kosztowo podejścia opartego na procedurach tworzenia prawa UE.
- W centrum przygotowywania decyzji będą reprezentanci rządów państw członkowskich.
- Powinno się zapewnić należyty wzgląd na wszystkich istotnych interesariuszy (regularne konsultacje publiczne, Techniczna Grupa Doradcza).

W. A. Nowak²⁵³ zwrócił uwagę, że przedsięwzięcie opracowania standardów rachunkowości dla krajów Unii Europejskiej jest poddawane krytyce ze względu na szacowane koszty, które zostaną poniesione w związku z tym przedsięwzięciem. Cytowany autor wskazuje, że obejmowałyby one koszty związane z rozwojem rachunku kosztów i analizy finansowej, modernizacją zarządzania budżetowego i sprawozdawczości budżetowej, rozwoju zasobów osobowych i zarządzaniem nimi, rozwojem i implementacją odpowiednich modułów IT (ERP), rozwojem oraz implementacją systemu rewizji finansowej. Jednakże, zdaniem cytowanego autora, koszty opracowania i implementacji EPSAS, acz kwotowo znaczne, w porównaniu z PKB są nieistotne i powinny być przewyższone przez korzyści pozyskiwania informacji generowanej za pomocą owych standardów. Należy jednak

²⁵¹ Por. Nowak W. A. (2015), *Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 388. Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław, s. 153.

²⁵² Por. Ibidem.

²⁵³ Por. Ibidem, s. 155.

podkreślić, że projekt EPSAS jest poddawany krytyce przez europejskie organizacje rachunkowców, jak *Federation of European Accountants* (FEE) i Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP), a także światowe firmy audytorskie, jak Ernst & Young (EY) oraz PricewaterhouseCoopers (PwC).

2.2.1. Memoriałowe ukierunkowanie sprawozdawczości finansowej w sektorze publicznym

W niniejszym rozdziale dysertacji Autorka wykazała, że rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych jest bardzo zróżnicowana w poszczególnych krajach. Wskazane zostały także przez Autorkę działania jakie są podejmowane na szczeblu międzynarodowym, w celu zharmonizowania i standaryzacji zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej tych podmiotów.

W Polsce, zostały podjęte już działania mające na celu standaryzację rachunkowości w sektorze publicznym. Przejawem takiego działania, była wspomniana już zmiana zasad rachunkowości wprowadzonych w 2006 roku, która rozszerzyła katalog sporządzanych sprawozdań finansowych. Celem tego działania ma być zbliżenie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych do rachunkowości jednostek sektora prywatnego, a przede wszystkim wprowadzenie zasady memoriału. Kolejnym istotnym działaniem było podpisanie dyrektywy Rady Unii Europejskiej 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Celem tej dyrektywy było unikanie nadmiernego deficytu przez kraje Unii Europejskiej. W dokumencie tym podkreślono, że funkcjonowanie kompletnej i wiarygodnej praktyki w zakresie rachunkowości publicznej obejmujące wszystkie podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych są warunkiem koniecznym dla tworzenia wysokiej jakości statystyk, porównywalnych we wszystkich państwach członkowskich. Ponadto, Rada Unii Europejskiej w przytoczonej dyrektywie podkreśliła, że zasadniczym elementem zapewnienia jakości danych budżetowych jest ich przejrzystość, która musi obejmować regularny, publiczny dostęp do tych danych. Oznacza to, że „system ten powinien odróżniać się od systemów danych statystycznych, których przedmiotem są wyniki finansów publicznych i do działań prognostycznych oraz budżetowych, które dotyczą przyszłych stanów finansów publicznych. Regulacja ta ma wymuszać stosowanie przyjętych reguł we wszystkich subsektorach finansów publicznych, a dokonywany przez np. NIK²⁵⁴ lub RIO²⁵⁵ bądź przez prywatne firmy audytorskie niezależny

²⁵⁴ Najwyższa Izba Kontroli, NIK.

²⁵⁵ Regionalna Izba Obrachunkowa, RIO.

audyt finansowy ma zachęcać i pobudzać do korzystania z najlepszych praktyk międzynarodowych”²⁵⁶.

W większości krajów Unii Europejskiej, również w Polsce, rachunkowość budżetowa, a szczególnie w rachunkowość jednostek samorządu terytorialnego wykorzystuje zasadę kasową²⁵⁷. W rachunkowości prowadzonej według tej zasady podstawowymi kategoriami są przepływy środków pieniężnych. Transakcje i zdarzenia ujmowane są w księgach rachunkowych w momencie wpływu lub wydatkowania środków pieniężnych, a nie w momencie realizacji umowy. Rodzi to wiele nieścisłości, bowiem dochody i wydatki budżetowe często nie są ujmowane w roku obrachunkowym, którego dotyczą.

Wykorzystanie zasady kasowej w jednostkach sektora finansów publicznych uniemożliwia więc analizy efektywności i skuteczności realizowanych zadań. Jest ona jedynie podstawą do kontroli limitu wydatków. Zatem, powstają trudności w ujednolicaniu informacji wykorzystywanych w procesie podejmowania decyzji wynikające z odmiennego podejścia do przygotowywania budżetu oraz sprawozdawczości finansowej w Polsce. Budżet sporządzany jest według konwencji kasowej, a system rachunkowości finansowej oparty jest na konwencji memoriałowej.

Zdaniem R. Guerra de Sousa i pozostali autorzy²⁵⁸ rachunkowość oparta na zasadzie kasowej charakteryzuje się przede wszystkim łatwością wykonania, wysokim stopniem obiektywizmu i ograniczoną liczbą wyborów. Wadą tego systemu są rozbieżności między dochodami i wydatkami, która zakłóca ewidencję rzeczywistych kosztów eksploatacji i nie odzwierciedla prawidłowo przychodu. Ponadto, rachunkowość kasowa dostarcza niewiele informacji na temat przyszłych zobowiązań.

Można zatem stwierdzić, że informacje generowane przez rachunkowość kasową nie mogą stanowić podstawy podejmowania decyzji ekonomicznych oraz służyć ocenie efektywności podejmowanych decyzji przez zarządców jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin. Uzasadnieniem tej tezy jest brak dostępu do informacji użytecznych w tym zakresie. Ponadto, informacje generowane przez rachunkowość kasową służą przede wszystkim do oceny zgodności realizowanych działań z założonymi limitami wykonania budżetu. Dlatego zdaniem Autorki, należy więc dążyć do stworzenia takiego

²⁵⁶Wakula M. (2016), *Standaryzacja rachunkowości budżetowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 80. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 2 (2016), Szczecin, s. 239.

²⁵⁷ Wynika to z zasłóści historycznych, gdzie dominuje nadal podejście budżetowe, a w związku z tym konwencja kasowa.

²⁵⁸ Por. Guerra de Sousa R., Fernandes de Vasconcelos A., Lira Caneca R., Katsumi Niyama J. (2013), *Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information*, Revista Contabilidade & Finanças vol.24 no.63 São Paulo, s. 221.

rozwiązania, które z jednej strony umożliwi kontrolę wydatków budżetowych, a z drugiej strony będzie wspierać proces zarządzania, zwiększać skuteczność i efektywność realizowanych zadań publicznych. Optymalnym rozwiązaniem byłoby zastąpienie zasady kasowej, zasadą memoriałową, która jest podstawą rachunkowości w sektorze prywatnym. Wykorzystywana by była wówczas w ewidencji stanu majątku, kosztów i przychodów, funduszy i wyniku finansowego.

Postulat, przejścia z rachunkowości kasowej na rzecz rachunkowości memoriałowej jest stawiany przez różne organizacje międzynarodowe, które opowiadają się za standaryzacją rachunkowości budżetowej w krajach Unii Europejskiej. W sprawozdaniu Komisji Europejskiej przeznaczonym dla Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie wprowadzenia Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego zaznaczono, że jednym powszechnie przyjętym systemem informacyjnym, zapewniającym kompletny i wiarygodny obraz sytuacji finansowej i gospodarczej oraz wyników działalności sektora instytucji samorządowych jest rachunkowość memoriałowa. Przedstawia ona w całości aktywa i zobowiązania, a także przychody i wydatki konkretnych jednostek w okresie objętym ewidencją oraz w momencie, w którym zostają one zamknięte. Autorzy przytaczanego sprawozdania wskazują, że wprowadzenie tej rachunkowości w sektorze publicznym jest konieczne aby uniknąć manipulowania wynikami, na co pozwala rachunkowość kasowa²⁵⁹.

Porównanie zastosowania zasady kasowej i memoriałowej w sektorze publicznym według różnych kryteriów przedstawia tabela 7.

²⁵⁹ Por. Wakuła M. (2016), op. cit., s. 236-237.

Tabela 7. Porównanie rachunkowości memoriałowej i kasowej w sektorze publicznym

Kryterium	Zasada kasowa	Zasada memoriałowa
Zrozumiałość	Proste, ale nie znane większości ludzi.	Bardziej skomplikowana, ale znana przez większość ludzi.
Manipulacja	Stosunkowo łatwa do manipulowania.	Łatwa do manipulowania, w zależności od prowadzonych audytów i stosowanych standardów rachunkowości.
Zrozumiałość	Tylko informacje na temat środków pieniężnych.	Zawiera informacje na temat środków pieniężnych, jak również dodatkowe informacje.
Przydatność w zarządzaniu przepływem środków pieniężnych	Dostarcza tylko podstawowych informacji.	Zawiera informacje na temat środków pieniężnych i zobowiązań.
Zarządzanie aktywami niefinansowymi	Nie dostarcza informacji.	Dostarcza informacje o wszystkich pozycjach aktywów.
Wiarygodność	Ograniczona.	Bardziej znany agencjom ratingowym, kredytodawcom i mediom.
Podstawa ustalania strategii fiskalnej	Ograniczona.	Użyteczna, jeżeli używana łącznie z informacjami na temat środków pieniężnych.
Odpowiedzialność	Ograniczona.	Zapewnia informacje.
Podstawa do ustalania cen produktów i usług	Ograniczona.	Dobra.
Zachęcająca do oszustw i korupcji	Ograniczona.	Lepsza niż środki pieniężne, w zależności od środowiska kontroli i innych aspektów.
Wdrożenie	Wysokie koszty systemów informatycznych (personalizacja i ograniczona dostępność).	Koszt systemów informatycznych może być niższy, ale dodatkowo potrzebne są starania w celu identyfikacji i wyceny aktywów i innych składników.
Ciągłość działania	Wymagane niewielkie umiejętności księgowych, ale zwiększone zapotrzebowanie na pracowników do obsługi.	Łatwy do utrzymania i szkolenia operatorów i zintegrowania danych (płatności, aktywów).

Źródło: Guerra de Sousa R., Fernandes de Vasconcelos A., Lira Caneca R., Katsumi Niyama J. (2013), op. cit., s. 222-223.

Wielu autorów²⁶⁰ uznaje, iż większą użyteczność w procesie decyzyjnym ma rachunkowość memoriałowa. Uzasadnieniem tej tezy są następujące argumenty:

- rachunkowość oparta na zasadzie kasowej nie generuje informacji użytecznych w procesie decyzyjnym, do wyceny rezultatów działalności czy egzekwowania odpowiedzialności za powierzone zasoby (koncentracja na poziomie środków

²⁶⁰ Por. Filipiak B. (2009), *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa; Guerra de Sousa R., Fernandes de Vasconcelos A., Lira Caneca R., Katsumi Niyama J. (2013), op. cit.; Kaczmarek M. (2011), *Księgowe uwarunkowania wdrożenia budżetu zadaniowego w jednostce samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse nr 625, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 32, Szczecin; Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSP dla państw członkowskich*, op. cit.; Kostrzewa T. (2011), op. cit.; Nowak W. A. (1998), *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa; Wakula M. (2013), *Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 61/2013, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa; Zysnarska A. (2010), *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.

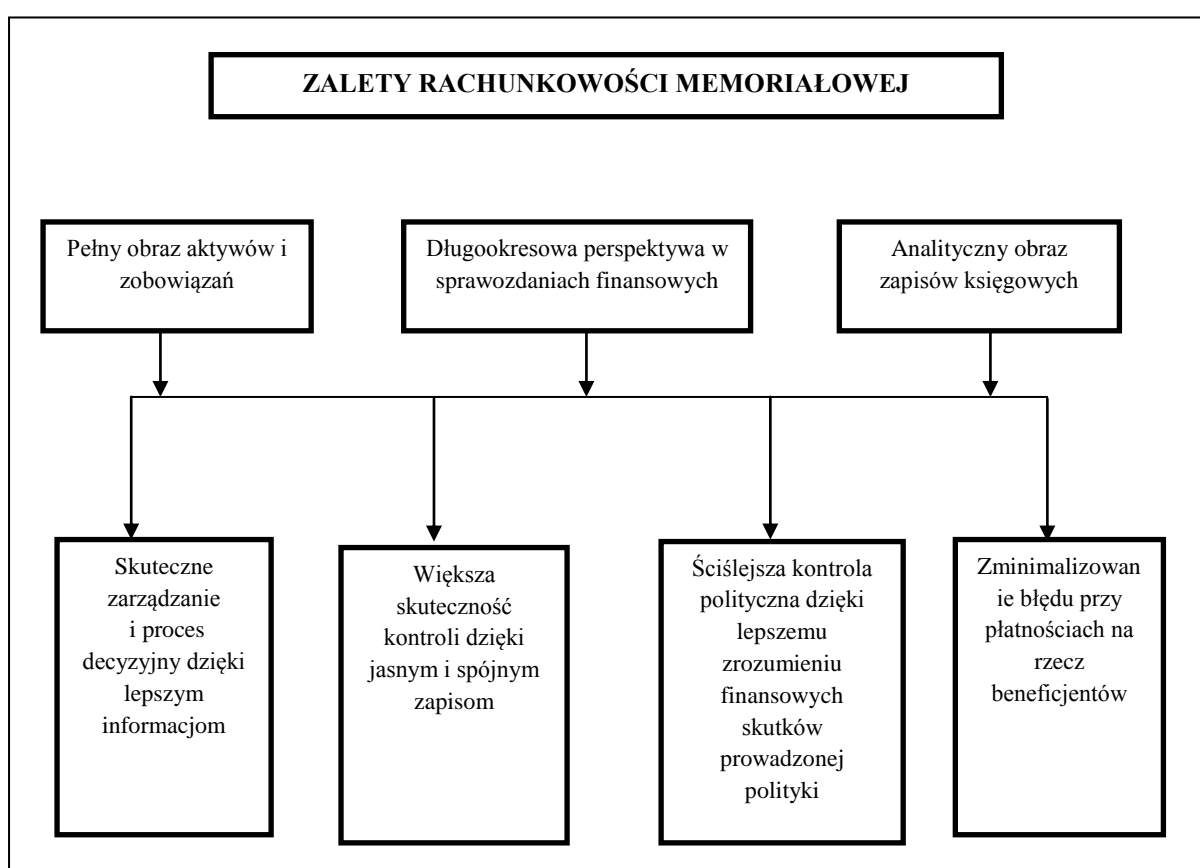
pieniężnych jako kryterium skuteczności), natomiast rachunkowość memoriałowa uwzględnia wszystkie koszty i korzyści,

- rachunkowość kasowa może służyć interesowi sprawujących władzę, umożliwiając kreowanie odpowiedniego wizerunku poprzez sprawozdania finansowe, ponieważ zapłata można zostać przesunięta w czasie (celowa rejestracja zdarzenia w okresie wybranym przez instytucję),
- rachunkowość memoriałowa zwiększa przejrzystość i porównywalność sprawozdań finansowych, a rachunkowość kasowa jest wykorzystywana w celu kontroli budżetu,
- trudności w skalkulowaniu kosztów świadczonych usług, a nawet ogólnych operacyjnych jednostki, przy wykorzystaniu zasady kasowej,
- system ewidencji księgowej opartej na zasadzie kasowej pomija w ocenie poszczególnych działań koszty pośrednie. Pociąga to za sobą brak zainteresowania organów wykonawczych w ustaleniu rzeczywistych kosztów realizacji zadań,
- wydatki inwestycyjne traktowane są w taki sam sposób, jak wydatki dotyczące kosztów zatrudnienia, bez uwzględnienia faktu, że te pierwsze są produktywne najczęściej przez wiele lat. Z tego powodu w ujęciu kasowym nie ma bodźców do efektywnego wykorzystania majątku trwałego. Nieskapitalizowanie aktywów trwałych oraz niewykazywanie zobowiązań długoterminowych powoduje, że nie można rzetelnie i wiarygodnie przedstawić kosztów działalności operacyjnej jednostki w danym okresie sprawozdawczym, a także wycenić kosztu świadczonych przez jednostkę usług, czy też dokonać ewaluacji rezultatów jej działalności,
- rachunkowość memoriałowa stanowi podstawę rachunkowości statystycznej ESA 2010 oraz stosowania MSRSP.

Zdaniem Autorki, utrzymywanie się kasowego systemu rachunkowości i niewykorzystania modeli oceny dokonań jednostek sektora finansów publicznych jest zdeterminowana wieloma czynnikami. Wynika więc ona m. in. z: trudności i kosztochłonności wprowadzenia zmian, orientacji zarządców jednostek sektora publicznego na korzyści krótkoterminowe (kadencyjność), a nie przyszłych kosztów i korzyści, a także opór pracowników sektora finansów publicznych przed jakimikolwiek zmianami. Opór pracowników, zdaniem Autorki, wynika z faktu, iż nie są oni odpowiednio motywowani do skuteczniejszego działania, każda zmiana jest utożsamiana ze zwiększoną ilością pracy, nowymi obowiązkami oraz koniecznością podnoszenia kwalifikacji. Ponadto, wdrożenie narzędzi pomiaru oceny dokonań często jest dla nich nie zrozumiałe i zbyt

skomplikowane. Jednakże, zmiany te są niezbędne w dobie menedżeryzmu, czyli z omówioną wcześniej koncepcją *New Public Management*²⁶¹. Dostrzeżono bowiem w tej filozofii niedostosowanie rachunkowości kasowej do oczekiwań informacyjnych użytkowników. Oznacza to zatem, że niezbędna jest zmiana podejścia do zarządzania oraz modeli rachunkowości (opartych na pełnej bądź zmodyfikowanej zasadzie memoriałowej²⁶²), ponieważ rachunkowość memoriałowa posiada większy potencjał informacyjny.

Zalety rachunkowości memoriałowej rekomendowane przez Europejską Federację Księgowych oraz ESA przedstawione zostały na rysunku 2.



Rysunek 2. Zalety rachunkowości memoriałowej.
Źródło: Kaczurak-Kozak M. (2013), op. cit., s. 103.

²⁶¹ Przyjęcie metody memoriałowej w rachunkowości jednostek sektora publicznego jest jednym z ważniejszych postulatów NPM.

²⁶² W sprawozdaniach finansowych sporządzanych w modelu kasowym rachunkowości prezentowane informacje dotyczą wyłącznie przepływów (wpłat i wypłat) oraz stanu środków pieniężnych. W zmodyfikowanej postaci modelu kasowego dodatkowo wykazuje się informacje o należnościach i zobowiązaniach. Najpełniejszy zakres informacji dostarczany jest w sprawozdaniach sporządzanych w modelu memoriałowym rachunkowości. Obejmuje on informacje o zasobach i źródłach ich sfinansowania kontrolowanych przez jednostkę w dniu bilansowym oraz o osiągniętych w danym roku przychodach, kosztach i wyniku finansowym. Por. Zysnarska A. (2010), op. cit., s. 22.

Podsumowując informacje zgromadzone w tabeli 7 i na rysunku 2 należy zwrócić uwagę, że jedną z najważniejszych zalet ujęcia memoriałowego pozycji aktywów i zobowiązań jest fakt, że takie ujęcie daje pełen, spójny obraz rzeczywistej sytuacji finansowej jednostki oparty na jasnym i spójnym zapisom. Konsekwencją braku solidnych i przejrzystych zasad rachunkowości opartych na zasadzie memoriałowej w sprawozdawczości finansowej i zarządzaniu finansowym mogą doprowadzić do zwiększenia ryzyka realizacji zadań publicznych w sposób nieefektywny bądź podejmowaniu decyzji inwestycyjnych nie uwzględniających wszystkich potencjalnych kosztów i korzyści.

W przeprowadzonym przez Guerra de Sousa R. i pozostałych autorów²⁶³ badaniu przeważa przekonanie, że rachunkowość oparta na zasadzie memoriałowej jest bardziej użyteczna w procesie jednostek sektora publicznego. Wyniki badań, przywołanych autorów, sugerują, że zarówno użytkownicy zewnętrzni jak i wewnętrzni wierzą, że przyjmując system rachunkowości oparty na zasadzie memoriału spowoduje to zwiększenie potencjału informacyjnego w procesie podejmowania decyzji i zarządzania podmiotami publicznymi. W konkluzji autorzy ci podkreślają jednak, że skuteczność tego typu systemu, zostanie osiągnięta tylko wtedy, gdy informacja generowana przez ten system rachunkowości jest faktycznie stosowana przez użytkowników tych informacji.

W. A. Nowak²⁶⁴ uznaje, że implementacja i funkcjonowanie systemu rachunkowości memoriałowej w sektorze rządowym są możliwe, i świadczą o tym doświadczenia byłych krajów socjalistycznych, jak i Nowej Zelandii²⁶⁵. Autor zaznacza jednak że w pierwszym przypadku koszty przeważały nad korzyściami. Podobne spostrzeżenia dotyczące kosztów wdrożenia rachunkowości memoriałowej w innych państwach zaprezentowała Komisja Europejska²⁶⁶. Podkreśla ona, że reformy te były kosztowne (szacowane koszty są w graniach

²⁶³ Szerzej na ten temat: Guerra de Sousa R., Fernandes de Vasconcelos A., Lira Caneca R., Katsumi Niyama J. (2013), op. cit., s. 227-228.

²⁶⁴ Nowak W.A. (1998), op. cit., s. 198.

²⁶⁵ Przykładem dla Polski wprowadzenia rachunkowości memoriałowej jest Estonia, która ma podobne uwarunkowania do polskiej gospodarki, ponieważ kraj ten przeszedł radykalną transformację z gospodarki nakazowej do demokratycznej. Studium przypadku Estonii, zaprezentowali Argento D., Peda P., Grossi G. (2014), op. cit., s. 3. Innymi krajami pośród Państw Członkowskich UE, które wdrożyły rachunkowość memoriałową w sektorze publicznym na poziomie lokalnym, są: Słowacja, Belgia, Estonia, Finlandia, Francja, Grecja, Litwa, Malta, Holandia, Irlandia, Szwecja Wielka Brytania. Dualny charakter rachunkowości występuje w krajach takich jak: Dania, Portugalia, Niemcy, Słowenia, Węgry, Włochy. Zob. Ernst & Young (2012), *Overview...*, op. cit., s. 45; Khan A., Mayes S. (2009), *Transition to Accrual Accounting*, Technical Notes and Manuals, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, źródło: http://www.eastafric.org/images/uploads/documents_storage/Transition_to_Accrual_Accounting.pdf, [dostęp: 25.01.2016 r.], s. 4.

²⁶⁶ Por. Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSP dla państw członkowskich*, op. cit., s. 8.

0,02% do 0,1% PKB). W opinii Komisji Europejskiej duży wpływ na koszty ma skala i tempo wdrażania rachunkowości memoriałowej, wielkość i stopień złożoności sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz kompletność i wiarygodność istniejących systemów. Jednak, jak zauważa dalej, harmonizacja rachunkowości (przejście na zasadę memoriałową) spowoduje zmniejszenie poziomu biurokracji i kosztów, co w dłuższej perspektywie czasu w znacznej mierze przewyższy zakładane koszty inwestycji. Aby jednak było możliwe „uzyskanie przewagi korzyści nad kosztami, rozwój memoriałowych systemów rachunkowości powinien następować równolegle z ewolucją administracji publicznej ku menedżerskim systemom zarządzania. Wydaje się, że Polska administracja publiczna podąża tą drogą. Dokonały się już reformy, które mają sprawić, że zarządzanie administracją publiczną będzie bardziej menedżerskie za sprawą zmian legislacyjnych (reform), które nakładają obowiązek implementowania narzędzi z koncepcji NPM, m. in. budżetu zadaniowego”²⁶⁷.

Należy podkreślić, że rachunkowość sektora publicznego w czasie globalizacji oraz niestabilnym otoczeniu instytucjonalnym nabiera coraz wyższej rangi. Użytkownicy sprawozdań finansowych tych podmiotów oczekują rzetelnych i wiarygodnych informacji finansowych oraz możliwości oceny efektywności zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, w tym gmin. Trend ten widoczny jest w Polsce, ale także w wielu europejskich krajach i na świecie. Na kanwie tych potrzeb ewoluują regulacje, a w ślad za tym zasady i modele sprawozdawczości budżetowej. Wymogi stawiane przed rachunkowością jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin (przejrzystość, efektywność gospodarowania zasobami, rozliczalność zarządców, stosowanie statystyk europejskich ESA 2010, MSRSP lub innych potencjalnych standardów) pokazują, iż nieuniknione jest (w dłuższej perspektywie) wdrożenie pełnego kanonicznego modelu rachunkowości memoriałowej. Jednak „doświadczenia innych państw, a także nastawienie decydentów i legislatorów w Polsce pokazują, że w obecnym czasie najbardziej optymalnym rozwiązaniem dla organów publicznych jest opcja polegająca na tymczasowym zachowaniu systemu kasowego w budżetach i transformacji sprawozdawczości finansowej na system memoriałowy (system dualny)”²⁶⁸. Dlatego, zdaniem Autorki, istotne jest propagowanie wśród zarządców i skarbników, menedżerskiego modelu zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, w tym gminami, wraz z jego instrumentarium (budżet zadaniowy, kalkulacja

²⁶⁷ Nowak W. A. (1998), op. cit., s. 198.

²⁶⁸ Porównaj: Kostrzewska T. (2011), *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 41, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 668, Szczecin, s. 596.

kosztów, pomiar dokonań za pomocą wskaźników niefinansowych, *Balanced Scorecard* czy *Lean management*), ponieważ przejrzyste raportowanie gwarantuje większe zaufanie obywateli i innych użytkowników tych sprawozdań.

2.3. Sprawozdawczość finansowa w sektorze finansów publicznych w Polsce

2.3.1. Cechy i zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych

W niniejszym podrozdziale kontynuowane są rozważania w zakresie problemu badawczego rozprawy, jakim są właściwości użytkowe sprawozdawczości finansowej gmin w świetle obowiązujących rozwiązań krajowych.

T. Kostrzewa²⁶⁹ podkreśla, że rachunkowość w sektorze publicznym powinna być elementem kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania kadr zarządzających z odpowiedzialności wobec społeczności lokalnych i społeczeństwa jako całości. Wymóg odpowiedzialności zdaniem przywołanego autora, wiąże się z koniecznością zapewnienia zainteresowanym stronom należytej informacji, w tym przede wszystkim informacji finansowej, która pochodzi z systemu rachunkowości. Autorka rozprawy wskazała już w niniejszym rozdziale dysertacji, że jakość generowanych informacji ulega stopniowej zmianie, w celu uzyskania pełniejszego obrazu sytuacji finansowej jednostek finansów publicznych, a także w wyniku procesu harmonizacji zasad sporządzania sprawozdań finansowych o wymiarze międzynarodowym. Jednakże, działania legislatorów koncentrują się głównie wokół rachunkowości finansowej. Należy w tym miejscu podkreślić, że rachunkowość jako system składa się poza rachunkowością finansową, także z rachunkowości zarządczej. I to właśnie narzędzia rachunkowości zarządczej umożliwiają wspomaganie procesu zarządzania i ocenę dokonań. Ponadto, wdrażanie w Polsce narzędzi Nowego Zarządzania Publicznego²⁷⁰, wymagają od rachunkowości zastosowania właściwych technik i metod umożliwiających kalkulację kosztów realizowanych zadań.

Obecnie obowiązujący w Polsce system rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin, wymaga dostosowania zasad rachunkowości do przepisów zwartych w ustawie o finansach publicznych, a także podporządkowania rachunkowości tych

²⁶⁹ Por. Kostrzewa T. (2007), *Standardy sprawozdawczości finansowej sektora publicznego w Stanach Zjednoczonych*; [w:] Gabrusewicz W. (red.), *Sprawozdawczość i analiza finansowa. Tom III*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań, s. 169.

²⁷⁰ Czego przejawem jest budżet zadaniowy, o którym szerzej w rozdziale III niniejszej dysertacji.

podmiotów szczególnym zasadom budżetowym²⁷¹ i rozporządzeniom²⁷². Zatem, wspomniane akty prawne regulują także nadrzędne zasady rachunkowości budżetowej w Polsce.

Autorka wspominała już w niniejszej dysertacji, że działalność jednostek sektora finansów publicznych oparta na realizacji zadań publicznych, które odzwierciedlone są w budżetach i planach finansowych. Natomiast kontrola stopnia ich realizacji odbywa się poprzez stopień wykorzystania środków pieniężnych, tj. zakładanego limitu. W zawiązku z tym, specyficzną cechą rachunkowości tych jednostek, jest przestrzeganie zasady kasowej. Obowiązek stosowania tej zasady wynika z zapisu ustawy o finansach publicznych. Jednakże, należy w tym miejscu podkreślić, że w związku z podleganiem jednostek sektora finansów publicznych przepisom ustawy o rachunkowości, znajduje w nich zastosowanie także zasada memoriałowa.

Zasada ta jest mocno krytykowana²⁷³. Jednak, w literaturze przedmiotu, autorzy pokazują także jej korzyści, do których należą między innymi²⁷⁴:

- jest spójna, łatwo dostępna i nadaje się do sporządzania bieżących informacji na temat wykonania budżetu i przestrzegania uprawnień budżetowych nadawanych poszczególnym decydentom; pozwala na codzienne, cotygodniowe i comiesięczne

²⁷¹ Zasady budżetowe można zdefiniować jako reguły postępowania obowiązujące przy opracowywaniu i realizacji budżetu. Zasady te odnoszą się do budżetu państwa, jak również budżetów lokalnych związków publiczno-prawnych, ale z pewnymi ograniczeniami wynikającymi z zakresu działania samorządu terytorialnego.

²⁷² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2010 nr 128 poz. 861 z późn. zm.); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. 2010 nr 43 poz. 247 ze zm.); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 roku w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości z tytułu poręczeń i gwarancji (Dz.U. 2010 nr 57 poz. 366); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. 2010 nr 38 poz. 207 ze zm.); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz.U. 2009 nr 211 poz. 1633); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz.U. 2010 nr 44 poz. 255). Ponadto, na mocy art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości, w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą zastosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki sektora finansów publicznych mogą wspomagać podejmowanie decyzji w sprawie zasad (polityki) rachunkowości na podstawie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP). Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego zaleca stosowanie wytycznych zawartych w tych aktach w celu zharmonizowania sprawozdań finansowych oraz poprawę ich przejrzystości.

²⁷³ Więcej na ten temat w niniejszym rozdziale dysertacji.

²⁷⁴ Kaczmarek M. (1998), op. cit., s. 44.

monitorowanie środków pieniężnych dostępnych w budżecie (wpływy i wydatki), a także umożliwia porównanie stanu faktycznego z prognozami,

- jasna i stosunkowo prosta od strony technicznej, nie wiąże się z subiektywnymi osądami i nie zawiera żadnych danych szacunkowych.

M. Kaczmarek zauważa jednak również wiele ograniczeń stosowania zasady kasowej²⁷⁵:

- opinia publiczna domaga się od jednostek samorządu terytorialnego przejrzystości informacji o wykorzystywaniu funduszy publicznych oraz lepszej jakości informacji finansowych, które pozwolą na przeanalizowanie, w jaki sposób jednostki sektora publicznego zarządzają środkami i jakie cele realizuje się, wydając te środki. Bardzo istotna jest także, w kontekście oceny zdolności kredytowej, możliwość przedstawiania finansów jednostki w sposób czytelny dla banków,
- zasada kasowa uniemożliwia dostarczania właściwych i dostatecznych informacji pozwalających na aktywne zarządzanie oraz kontrolę nad zasobami według wszystkich rodzajów kosztów; ograniczone zasoby oznaczają konieczność ściślejszej kontroli nad wydatkami, co wymaga wykazywania pełnego kosztu operacji, w tym kosztu zużycia aktywów w celu wykonania usług; bardzo rzadko pełny koszt usługi wykonanej w danym okresie jest równy środkom pieniężnym wydanym w tym samym czasie,
- zastosowanie ogólnie przyjętych metod i technik analizy w odniesieniu do jednostek sprawozdających informacje generowane przez rachunkowość kasową jest ograniczone lub wręcz niemożliwe; tym samym, tak przydatne w ocenie wyników działalności analizy porównawcze, są znacznie utrudnione w odniesieniu do jednostek sektora publicznego; jednostki te niejednokrotnie prowadzą działalność zbliżoną lub identyczną do podmiotu sektora prywatnego, lecz nie mogą być uwzględnione w tego typu analizach ze względu na odmienne zasady sprawozdawczości.

Kolejną charakterystyczną cechą rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych wynika ze zróżnicowania form organizacyjnoprawnych tych jednostek oraz zasad ich gospodarki finansowej. Autorka w rozdziale I niniejszej dysertacji, dokonując klasyfikacji różnych form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych, wskazała różnice w powiązaniu tych podmiotów z budżetem. Zatem, dokonując klasyfikacji tych jednostek uwzględniając powyższe kryterium, wyróżnione zostały podmioty objęte metodą budżetowania brutto i netto. Należy w tym miejscu przypomnieć, że jednostki objęte metodą

²⁷⁵ Ibidem.

netto dokonują rozliczeni z budżetem wynikowo, zatem rachunkowość w tych podmiotach bazuje na zasadzie memoriałowej.

Istnieje zatem możliwość stosowania zarówno kasowego, jak i memoriałowego ujęcia operacji gospodarczych w jednostkach sektora finansów publicznych. Jednakże, zgodnie z § 3, §4 i § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej²⁷⁶ wykonanie budżetu państwa i budżet jednostek samorządu terytorialnego stosuje się zasadę kasową. Zasadę memoriału stosują natomiast zakłady budżetowe.

Następną specyficzną cechą charakteryzującą rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych jest uwzględnienie zasad klasyfikacji budżetowej: według działów, rozdziałów, paragrafów dochodów i paragrafów wydatków oraz przychodów i rozchodów. Klasyfikacja ta ma odzwierciedlenie w zakładowym planie kont tych jednostek. Klasyfikacja budżetowa jest warunkiem stworzenia podstaw do sporządzania sprawozdań (usystematyzowanie dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów według klasyfikacji budżetowej).

Ponadto, opracowywanie budżetu i jego realizacja opiera się na zasadach budżetowych do których zalicza się m. in.: zasadę równowagi budżetowej, zasadę roczności budżetu, zasadę uprzedniości budżetu, zasadę jedności budżetu, zasadę zupełności budżetu, zasadę szczegółowości, zasadę jawności budżetu, zasadę samodzielności finansowej. Spośród wymienionych zasad budżetowych szczególny związek z rachunkowością wykazują zasady: zasada jawności budżetu, zasada równowagi budżetowej, zasada jedności, zasada szczegółowości oraz zasady jedności i zupełności budżetu.

Poza koniecznością stosowania zasady kasowej, odmienność organizacji systemu rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym gmin, przejawia się także w innych zasadach i cechach, którymi m. in. są: specyficzne ujęcie majątku trwałego, szczególne podejście do inwentaryzacji nieruchomości, zasad wyceny aktywów i pasywów, stosowanie jednolitego planu kont dla wszystkich jednostek. Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych jest więc bardzo odmienna od rachunkowości jednostek sektora prywatnego. Ponadto, zasady regulujące rachunkowość rozproszone są w wielu aktach prawnych, nie są jednorodne dla wszystkich jednostek.

²⁷⁶ Dz.U. 2013 poz. 289.

2.3.2. Identyfikacja użytkowników informacji o sytuacji finansowej gminy i ich potrzeby informacyjne

W niniejszej dysertacji Autorka wskazała, że zadania jednostek sektora finansów publicznych koncertują się na zaspokojeniu potrzeb obywateli. Jednakże w kontekście rachunkowości, jako systemu informacyjnego, należy podkreślić, że obywatele, mieszkańcy nie są jedynymi beneficjentami informacji generowanych przez ten system. Autorka wykazała także, że informacje przekazywane są także różnym instytucją międzynarodowym, które nakładają na te jednostki obowiązki sporządzania różnych sprawozdań.

Aby zatem zaprezentować obecny kształt systemu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek finansów publicznych oraz dokonać jego oceny, należy sklasyfikować odbiorców informacji oraz scharakteryzować ich potrzeby informacyjne. Bowiem, jak podkreśla K. Winiarska „forma sprawozdań wynika z potrzeb informacyjnych tzw. otoczenia i jest określona pewnymi aktami prawnymi”²⁷⁷, ponieważ funkcja informacyjna²⁷⁸ jest jedną z podstawowych funkcji, jaką pełni rachunkowość.

Przegląd różnych klasyfikacji grup użytkowników informacji finansowej o jednostkach nie zorientowanych na działalność gospodarczą. Klasyfikacja użytkowników informacji została zaprezentowana w tabeli 8.

²⁷⁷ Winiarska K. (red.) (2016), *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 19.

²⁷⁸ Ponadto, rachunkowość pełni m.in. funkcję kontrolną, analityczną, planistyczną.

Tabela 8. Użytkownicy informacji o jednostkach sektora finansów publicznych

Autor klasyfikacji	Użytkownicy informacji o gminie
A.D. Belkaoui	<ul style="list-style-type: none"> • dostawcy zasobów: podatnicy, pożyczkodawcy, dostawcy zasobów niefinansowych, pracownicy, członkowie oraz ofiarodawcy • użytkownicy produktów dostarczanych przez daną jednostkę, • podmioty odpowiedzialne za ustalanie polityki oraz za nadzór i ocenę menedżerów jednostek, czyli właściwe organa regulacyjne i organa nadzorujące, • menedżerowie jednostek nie zorientowanych na działalność gospodarczą.
M. Jarzębska	<ul style="list-style-type: none"> • rząd i jego organy, • władze regionalne i lokalne, • członkowie społeczności lokalnej, • przedsiębiorstwa prywatne, potencjalni inwestorzy, pożyczkodawcy i kredytodawcy, • pracownicy i ich organizacje związkowe, • dostawcy usług i inni kontrahenci, biorący udział w realizowaniu zadań jednostek samorządu terytorialnego.
Główne Biuro Rachunkowości Stanów Zjednoczonych i Biuro Głównego Audytora Kanady	<ul style="list-style-type: none"> • legislatorzy, • menedżerowie i planiści organów i agend rządowych, • obywatele, media społecznościowego komunikowania, analitycy, grupy interesów oraz lokalne i regionalne szczeble sprawowania władzy, • ekonomiści, • organizacje gospodarcze, • kredytodawcy i dystrybutorzy papierów wartościowych, a także ich doradcy.
Komitet Sektora Publicznego Międzynarodowego Stowarzyszenia Rachunkowców	<ul style="list-style-type: none"> • organa sprawujące władzę, w tym zwłaszcza organa sprawozdawcze – użytkownicy najwyższego poziomu, • obywatele: podatnicy, wyborcy, grupy interesów oraz odbiorcy dóbr, usług i świadczeń rządowych, • inwestorzy i kredytodawcy - dokonują oceny zdolności podmiotów rządowych, często poszukują dodatkowej informacji poza standardowymi raportami, • inne rządy, agencje międzynarodowe oraz pozostali dostawcy zasobów, • analitycy ekonomiczni i finansowi, • kierownicy podmiotów rządowych oraz zatrudniani przez rząd planiści i administratorzy – standardowe raporty finansowe nie są wystarczające, potrzebują informacji o kosztach poszczególnych rodzajów działalności i przedsięwzięć. Niestety w Polsce nie są zaprojektowane systemy rachunkowości JST tak, aby zaspokoić wewnętrzne i zewnętrzne potrzeby informacyjne jak np. rachunek zysków i strat, • pracownicy poszczególnych jednostek
US GASBCS	<ul style="list-style-type: none"> • ci, wobec których władze mają wyliczyć się w pierwszym rzędzie (grupa obywateli <i>sensu largo</i>, obywateli <i>sensu stricte</i>, media, kręgów orędowniczych (<i>advocate groups</i>) oraz badacze dziedziny finansów publicznych), • ci, którzy bezpośrednio reprezentują obywateli (grupa ciał prawodawczych i ciał nadzorujących), • ci, którzy pożyczają bądź są uczestnikami procesów pożyczania (grupa inwestorów i kredytodawców).

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Jastrzębska M. (1999), *Instrumenty zarządzania finansami gminy*, Samorząd Terytorialny nr 10, s. 34-35; Nowak W. A. (1998), op. cit., s. 88-89.

Można zatem, na podstawie tabeli 8 wyróżnić dwie grupy odbiorców informacji o gminie, użytkowników zewnętrznych (m. in. obywatele, jednostki biznesowe oraz agendy rządowe i samorządowe) oraz użytkowników wewnętrznych (m.in. zarządcy gmin), jednakże krąg tych odbiorców jest bardzo zróżnicowany.

Niezależnie od przyjętej klasyfikacji, każdy z użytkowników sprawozdań zewnętrznych ma inne potrzeby informacyjne, które zdaniem W. A. Nowaka mogą obejmować²⁷⁹:

- rodzaje i wartości składników majątku rzeczowego,
- zużycie majątku, czyli kosztów,
- zrealizowane programy socjalne,
- zobowiązania podatkowe,
- skalę związaną z podatkami, zwolnienia i upusty,
- realizację budżetu,
- wynik finansowy (rozmiarów deficytu) oraz zmiany stanu zadłużenia, globalnych potrzeb finansowych i zapotrzebowania na kredyty i pożyczki,
- wartość bieżących zobowiązań długoterminowych.

Reasumując, można zatem stwierdzić, że potrzeby informacyjne agend rządowych oraz innych samorządów są zaspakajane sprawozdaniami zewnętrznymi, które przybierają postać zunifikowaną przez regulacje krajowe i międzynarodowe. Jednakże, mogą one być zdaniem K. Winiarskiej²⁸⁰ zróżnicowane pod względem odbiorców informacji, zakresem szczegółowości oraz częstotliwością ich sporządzania. Sprawozdania sporządzane przez gminy określa się mianem sprawozdań finansowych, których obowiązkowymi komponentami są sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia i sprawozdania budżetowe. „Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządzane są w ujęciu memoriałowym, natomiast sprawozdania budżetowe – w ujęciu mieszanym, przy czym ujęcie mieszane oznacza, że źródło danych zawiera wartości potrzebne do uzyskania informacji o charakterze kasowym i memoriałowym”²⁸¹.

Potrzeby informacyjne pozostałych użytkowników zewnętrznych oraz zarządców gmin powinny, zdaniem A. Adamek-Hyska, mieć postać niezunifikowanego sprawozdania. Wobec powyższego, zarządcy gmin, powinni dostosować model i narzędzia zarządzania, aby zaspokajał ich potrzeby, bowiem obowiązujące regulacje dotyczące sprawozdawczości gmin nie obligują tych podmiotów do implementacji narzędzi rachunkowości zarządczej wspomagającej proces decyzyjny oraz cenę dokonań. Oznacza to, że rachunkowość gmin zorientowana jest głównie na wypełnianie obowiązków prawnych, w pełni zaspokajając jedynie potrzeby innych agend rządowych w celach kontrolnych i statystycznych.

²⁷⁹ Por. Nowak W. A. (1998), op. cit., s. 91.

²⁸⁰ Winiarka K. (red.) (2016), op. cit., s. 19.

²⁸¹ Adamek-Hyska A. (2013), *Sprawozdania budżetowe jako element zarządzania finansami w jednostce samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 786. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia Nr 64, Szczecin, s. 9.

2.4. Regulacje prawne sprawozdawczości finansowej gmin

2.4.1. Zakres i zasady sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia

Proces sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostki sektora finansów publicznych, w tym gmin, nie jest prosty z uwagi możliwość uwzględnienia dużej ilości aktów prawnych, co zostało wcześniej wskazane.

Podstawowym aktem regulującym zasady gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych oraz sposób prowadzenia rachunkowości przez jednostki sektora finansów publicznych jest ustawa o finansach publicznych. Na mocy art. 40 ust. 1 UoFP, wskazane jednostki prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych. Regulacje z zakresu rachunkowości i prawa bilansowego zawiera ustawa o rachunkowości. Jednak stosownie z art. 80 ust. 1 niniejszej ustawy niektóre rozdziały zostały wyłączone ze stosowania przez gminy, powiaty i województwa, a także przez państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe oraz gminne, powiatowe i wojewódzkie zakłady budżetowe²⁸². Wyłączone zostały ze stosowania rozdziały (rozdział 5, 6 i 7 ustawy o rachunkowości), w których uregulowano zasady sporządzania sprawozdań finansowych jednostkowych i skonsolidowanych, a także badania i ogłaszania sprawozdań finansowych. Zasady sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostki budżetowe i samorządowe oraz bilans wykonania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont²⁸³. W tym akcie prawnym zawarte zostały zasady sporządzania oraz wzory sprawozdań finansowych między innymi dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z przywołanymi regulacjami w art. 20.1 sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia składają się z:

- bilansu z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego (załącznik 9 do rozporządzenia),
- łącznego bilansu obejmującego dane z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierające informacje w zakresie ustalonym w załączniku 5 do rozporządzenia,

²⁸² Art. 2 ust. 1 pkt. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.).

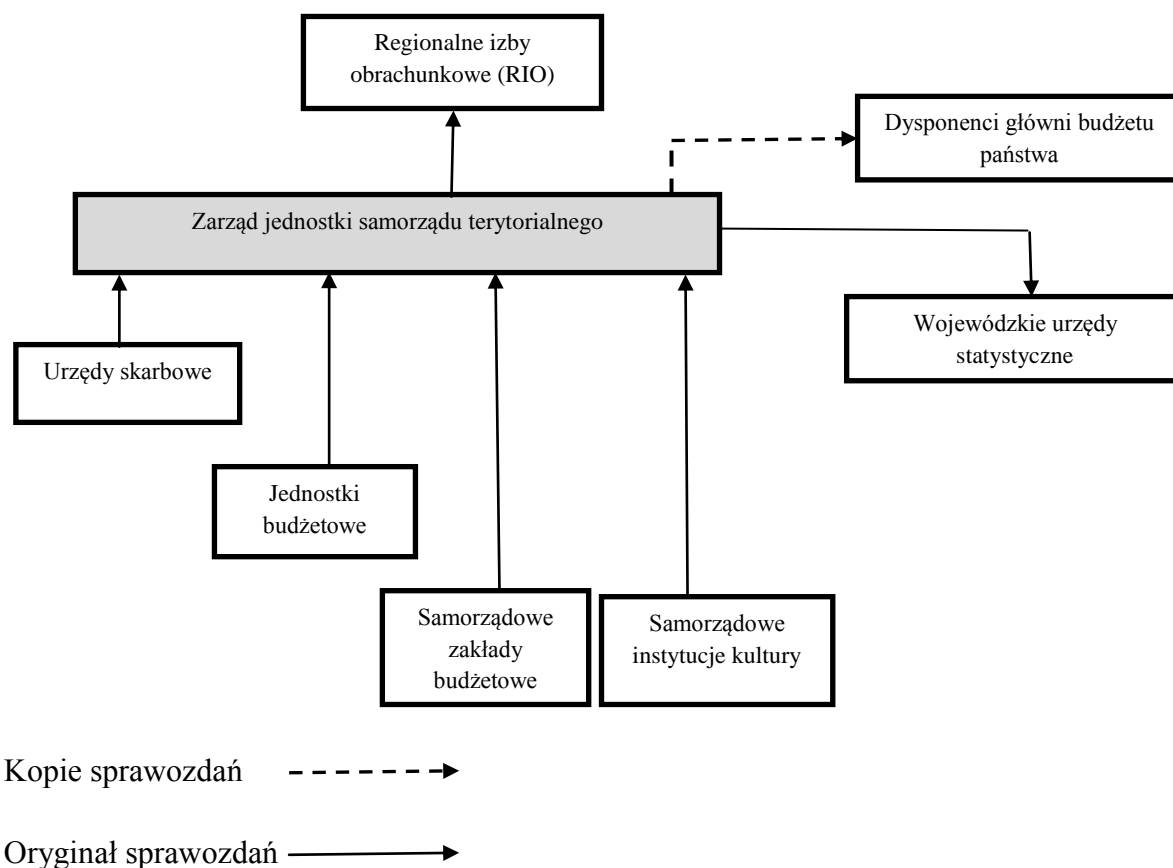
²⁸³ Tekst jednolity: Dz.U. 2010 nr 128 poz. 861.

- łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane w rachunku zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku 7 do rozporządzenia,
- łącznego zestawienia zmian z funduszu obejmującego dane z zestawień zmian w funduszu jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku 8 do rozporządzenia.

Sprawozdania jednostkowe są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych na podstawie ksiąg rachunkowych. Także kierownicy jednostek organizacyjnych zgodnie art. 53 ustawy o finansach publicznych są odpowiedzialni za sporządzanie sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym oraz wykazywać w sprawozdaniach kwoty zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Innymi słowy, jest on odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. Odpowiedzialność kierownika, o której mowa była wcześniej jest określona przepisami zawartymi w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (UoOzNDF)²⁸⁴. Art. 23 UoOzNDF stanowi, że nieświadomość ani zaniechanie działań kierownika jednostki, nie wyłącza jego odpowiedzialności, zatem skutkuje to naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

Jednostkowe sprawozdania finansowe przekazywane są innym dysponentom. Schemat obiegu sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego został przedstawiony na rysunku 3.

²⁸⁴ Dz.U. 2005 nr 14 poz. 114 z późn. zm.



Rysunek 3. Obieg sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego.
Źródło: Winiarka K. (red.) (2016), op. cit., s. 28.

Zgodnie z przedstawionym na rysunku 3 obiegiem sprawozdań finansowych JST, urzędy skarbowe przekazują zarządom jednostek samorządów terytorialnych (JST), w tym gminom, sprawozdania o zrealizowanych dochodach i o ich udziałach w dochodach budżetu państwa. Jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe oraz instytucje kultury przekazują sprawozdania także zarządom JST, zarządy natomiast przesyłają odpisy sprawozdań właściwym Regionalnym Izdom Obrachunkowym (RIO) w terminie do 30 kwietnia roku następnego oraz skonsolidowane bilanse w formie pisemnej i elektronicznej do dnia 30 czerwca roku następnego. Odpisy tych sprawozdań są także składane urzędowi statystycznemu. Kopie sprawozdań dotyczących środków budżetu państwa na zlecenie im zadania administracji rządowej – właściwym dysponentom głównym i regionalnym izdom obrachunkowym. Następnie regionalne izby obrachunkowe przekazują do Ministerstwa Finansów skonsolidowane bilanse do 14 lipca roku następnego.

Podstawowym sprawozdaniem sporządzanym przez gminę jest bilans, którego układ jest zbliżony do bilansu, który sporządzają podmioty sektora prywatnego. Różnice w układzie

bilansu wynikają ze specyfiki prowadzonej działalności przez gminy. Zdaniem E. Hellich²⁸⁵ podstawowymi problemami, które występują podczas sporządzania bilansu dotyczą wykazywania i wyceny środków trwałych z uwagi na specyficzne określenia (użyczenie, przekazanie, wyposażenie, przekazanie przez zarząd) w przepisach szczególnych związanych z tworzeniem jednostek organizacyjnych oraz sprawowaniem zarządu przez gminy nad majątkiem Skarbu Państwa. Ponadto, zdaniem cytowanej autorki, koncentracja na kasowym wykonaniu planu finansowego stanowią przeszkodę do jasnego i rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej. Jest to istotny problem, ponieważ jednostki sektora finansów publicznych opierają się na zasadach rachunkowości, a jedną z podstawowych zasad jest *true and fair view*²⁸⁶, obligującej podmioty do przedstawienia rzeczywistej sytuacji finansowej i majątkowej jednostki.

Ponadto, na zarządzie gminy ciąży obowiązek²⁸⁷ sporządzania skonsolidowanego bilansu zgodnie z załącznikiem nr 10 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont. Skonsolidowany bilans sporządza się stosując odpowiednio przepisy rozdziału 6 ustawy o rachunkowości, przy założeniu, że jednostką dominującą jest jednostka samorządu terytorialnego.

Kolejnym elementem składowym sprawozdania finansowego gmin jest rachunek zysków i strat, który przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe sporządzany jest przede wszystkim w wariantcie porównawczym. Struktura tego rachunku zysków i strat jest taka sama jak dla podmiotów sektora prywatnego, z podziałem na segmenty działalności. Wymogiem tworzenia tego sprawozdania jest przypisanie poszczególnych wydatków według paragrafów do kosztów według rodzaju. Rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym występuje sporadycznie, ze względu na ponoszenie większych nakładów finansowych i osobowych w celu sporządzenia tego wariantu sprawozdania, a służący jedynie wewnętrznym celom jednostki. Występowanie tego stanu rzeczy wynika głównie z przesłanek pragmatycznych, ponieważ do celów sprawozdawczych i statystycznych obowiązującym wariantem rachunku zysków i strat jest wariant porównawczy. Także niska świadomość zarządców gmin o pojemności informacyjnej jakie daje podmiotowa klasyfikacja kosztów

²⁸⁵ Szerzej na ten temat: Hellich E. (2011), op. cit., s. 163-164.

²⁸⁶ Jest to nadrzędna zasada rachunkowości, która wynika z zapisów ustawy o rachunkowości regulującej również jednostki sektora finansów publicznych. Szerzej na ten temat: Zysnarska A. (2010), op. cit.

²⁸⁷ art. 21 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2010 nr 128 poz. 861 z późn. zm.).

oraz ich wieloprzekrojowa analiza przyczynia się do zaniechania jego wdrożenia. Podstawowe charakterystyki obu wariantów rachunku zysków i strat oraz ich wady i zalety zostały przedstawione poniżej w tabeli 9.

Tabela 9. Rachunek zysków i strat – porównanie wariantów sprawozdawczych

Wariant porównawczy	Wariant kalkulacyjny
Zalety	
<ul style="list-style-type: none"> wystarczający dla potrzeb sprawozdawczych jednostki, zmniejsza pracochłonność ewidencji księgowej, koszt wytworzenia sprzedanej produkcji jest w drodze korekty poniesionych kosztów rodzajowych o zmianę stanu produktów. 	<ul style="list-style-type: none"> zaspokaja potrzeby sprawozdawcze jednostki, dostarcza informacji o koszcie wytworzenia sprzedanych produktów i świadczonych usług oraz wysokości kosztów okresu (k. zarządu, k. sprzedaży), dostarcza prawidłowych danych do ustalenia parametrów i wskaźników ekonomiczno-finansowych, które w swojej konstrukcji zawierają koszty działalności operacyjnej.
Wady	
<ul style="list-style-type: none"> brak informacji o jednostkowych kosztach wytworzenia produktów, usług/świadczeń publicznych, mała przydatność do podejmowania decyzji, mogą wystąpić zniekształcenia wskaźników ekonomiczno-finansowych, które w swojej konstrukcji zawierają koszty działalności operacyjnej. 	<ul style="list-style-type: none"> mogą wystąpić problemy z prawidłowym ustaleniem uzasadnionych kosztów pośrednich, przy wahaniach wykorzystania zdolności produkcyjnych, wzrost kosztów dokumentacji, ewidencji i przetwarzania.

Źródło: Hellich E. (2011), op. cit., s. 167.

Podjęte działania ustawodawcy, obejmujące rozszerzenie zakresu sprawozdawczego o rachunek zysków i strat²⁸⁸ dowodzą dostrzeżenia ogromnego potencjału informacyjnego, jaki posiada sprawozdawczość finansowa sporządzana na podstawie rachunkowości memoriałowej. Bowiem, wykorzystanie zasady memoriału daje możliwość identyfikacji rzeczywistych kosztów realizowanych zadań. Zastosowanie zasad rachunkowości jest uzależnione od regulacji prawnych. Zatem, Autorka wyraża przekonanie, że dążenie do harmonizacji i standaryzacji rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych sprawi, że zostanie wprowadzona pełna konwencja memoriałowa. Działanie, które może zostać podjęte w celu poprawy zarządzania i oceny dokonań tych jednostek, bez zmian przepisów prawa, to rozbudzenie świadomości zarządców o pojemności informacyjnej analiz wielowymiarowych kosztów. Niska świadomość zarządców o możliwościach wykorzystania wieloprzekrojowej ewidencji kosztów potwierdzają badania przeprowadzone przez Autorkę rozprawy²⁸⁹ oraz B. Filipiak²⁹⁰ wynika, że tylko nieliczne z przebadanych przez autorkę jednostek samorządu terytorialnego prowadzą rachunkowość ewidencję kosztów według

²⁸⁸ O czym była już mowa w niniejszym rozdziale rozprawy.

²⁸⁹ Wyniki przeprowadzonych badań przez Autorkę zostały szczegółowo omówione w rozdziale V niniejszej dysertacji.

²⁹⁰ Szerzej na ten temat: Filipiak B. (2009), op. cit., s. 118.

typów działalności i ich rozliczenie (3,8%). Podstawową ewidencją kosztów wykorzystywaną przez gminy jest ewidencja kosztów według rodzajów i ich rozliczenie (85,5%).

Kolejnym sprawozdaniem sporządzanym obligatoryjnie przez gminy jest zestawienie zmian w funduszu jednostki samorządu terytorialnego, które zgodnie ze swą nazwą, przedstawia zmiany (zwiększenia oraz zmniejszenia), jakie nastąpiły w poszczególnych składnikach funduszu i ich przyczyny. Sprawozdanie to powiązane jest z bilansem wartości funduszu jednostki oraz rachunkiem zysków i strat wartości wyniku finansowego netto. Wzór zestawienia zmian w funduszu zawiera załącznik nr 8 Rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. Zestawianie zmian w funduszu jednostki samorządu terytorialnego, podobnie jak bilans oraz rachunek zysków i strat, również jest sprawozdaniem łącznym, obejmującym dane wskazane w jednostkowych zestawieniach zmian w funduszu samorządowych jednostek i zakładów budżetowych²⁹¹.

Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego stanowi sprawozdanie finansowe sporządzane przez ten organ odpowiedzialny za wykonanie budżetu. W zakresie budżetu jednostek samorządu terytorialnego bilans ten sporządza wójt, burmistrz, prezydent lub zarząd powiatu i samorządu województwa. Jest to jedyne sprawozdanie, które jest sporządzane w oparciu o konwencję kasową, pozostałe sprawozdania sporządzane są w oparciu o zasadę memoriałową. „Wydaje się, że utrzymywanie kasowego systemu rachunkowości dla budżetu gmin jest konsekwencją przepisów ustawy o samorządzie terytorialnym, w której budżet gminy uczyniono podstawą relacji odpowiedzialności pomiędzy zarządem gminy a radą gminy oraz organami władzy gminnej a społecznością lokalną. Uznano zatem, że waga znaczenia budżetu dla lokalnych stosunków władczych wymaga odrębnego systemu rachunkowości”²⁹².

Analizę porównawczą poszczególnych komponentów systemu sprawozdawczości finansowej jednostek samorządu terytorialnego zawiera tabela 10.

²⁹¹ Por. Adamek-Hyska A. (2015), *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 388, Wrocław, s. 205.

²⁹² Nowak W. A. (1998), op. cit., s. 176-177.

Tabela 10. Analiza porównawcza poszczególnych komponentów systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego

Wyszczególnienie	Sprawozdanie finansowe	Bilans skonsolidowany	Sprawozdania budżetowe	Sprawozdania opisowe
Zakres prezentowanych danych	Aktywa, pasywa, koszty, przychody, wynik finansowy, fundusz jednostki	Aktywa, pasywa, fundusz jednostki, wartość firmy, kapitały mniejszościowe	Dochody, wydatki, przychody, rozchody, koszty, należności, zobowiązania, wynik wykonania budżetu, poręczenia, gwarancje	Dochody i wydatki budżetu w szczególności określone w uchwale budżetowej, stopień zaawansowania programów wieloletnich
Podstawowe zasady ujmowania danych	Zasady: memoriałowa, współmierności przychodów i kosztów, ciągłości, ostrożnej wyceny, kontynuacji działania, istotności, zakazu kompensaty	Zasady: memoriałowa, współmierności przychodów i kosztów, ciągłości, ostrożnej wyceny, kontynuacji działania, istotności, zakazu kompensaty	Zasada memoriałowa oraz zasada kasowa. Zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych	Zasada kasowa. Zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych
Częstotliwość sporządzania	Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych	Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych	Za okresy miesięczne, kwartalne, półroczne lub roczne	Sprawozdanie z wykonania budżetu za okresy: półroczne i roczne. Informacja o stanie mienia za okres roczny
Wzorce i zasady sporządzania	Określone w przepisach o finansach publicznych	Określone w przepisach o finansach publicznych i w ustawie o rachunkowości	Określone w przepisach o finansach publicznych	Brak prawnie określonych wzorców i szczegółowych zasad sporządzania. Zakresy prezentowanych danych określone zostały w przepisach o finansach publicznych
Badanie przez biegłego rewidenta	Tak	Nie	Nie	Nie
Zatwierdzanie przez organ stanowiący	Tak	Nie	Nie	Tak
Przekazanie do regionalnej izby obrachunkowej	Tak	Tak	Tak	Tak (sprawozdanie z wykonania budżetu) Nie (informacja o stanie mienia)
Podstawa podjęcia uchwały w sprawie absolutorium dla zarządu	Tak	Nie	Nie	Tak

Źródło: Adamek-Hyska A. (2015), op. cit., s. 209-210.

Z zaprezentowanej tabeli wynika, iż brakuje powiązań danych zaprezentowanych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia z poszczególnymi komponentami sprawozdań budżetowych. Można jednak zgodzić się z poglądem A. Adamek-Hyska, która stwierdza że „system sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego jest wewnętrznie niespójny, lecz jego poszczególne komponenty dostarczają usystematyzowanych danych o jej

sytuacji finansowej i majątkowej, wykonaniu budżetu oraz stanie mienia z uwzględnieniem wszystkich możliwych powiązań majątkowych z innymi podmiotami”²⁹³.

2.4.2. Użyteczność informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia gmin

Niedostatek informacyjny sprawozdań finansowych zauważają różni badacze²⁹⁴. W ich opinii, należy dążyć do udoskonalania struktury i zwartości informacyjnej sprawozdań finansowych w celu zaspokojenia potrzeb różnych grup interesariuszy. Użytkownicy ci oczekują bowiem informacji prospektywnych, dotyczące strategii, a przede wszystkim źródeł ryzyka i niepewności. W związku z tym, zdaniem Autorki, nie można zgodzić się z poglądem K. Winiarskiej²⁹⁵, która twierdzi, że sprawozdania finansowe jednostek sektora finansów publicznych są źródłem danych niezbędnych do podejmowania decyzji finansowych przyczyniających się do optymalnego gospodarowania publicznymi środkami finansowymi i uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów (zasada efektywności)²⁹⁶. Z twierdzeniem K. Winiarskiej nie zgada się Autorka rozprawy, ponieważ „celem sporządzania każdego ze sprawozdań finansowych przez jakąkolwiek jednostkę jest przede wszystkim dostarczanie ich odbiorcom wiedzy na temat procesów w wymiarze ekonomicznym i finansowym, zachodzących w danej jednostce, które mają wpływ na jego pozycję majątkową i gospodarkę finansową oraz stanowić mogą podstawę do podejmowania decyzji o szerokim spektrum przedmiotowym”²⁹⁷. Ponadto, należy podkreślić, że sprawozdania finansowe nie są jedynym źródłem informacji w procesie decyzyjny, należy sięgać do innych jej źródeł.

Trudno jest zgodzić się także z poglądem, „że stosowane przez jednostki sektora finansów publicznych szczególne zasady rachunkowości, w tym jednolite plany kont, określone przez prawo finansów publicznych, mają zapewnić realizację funkcji dowodowej rachunkowości

²⁹³ Adamek-Hyska A. (2015), op. cit., s. 210.

²⁹⁴ M.in. Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., Rymkiewicz B. (2015), *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 25-26.

²⁹⁵ Winiarka K. (red.) (2016), op. cit., s. 11.

²⁹⁶ Niektórzy użytkownicy broniąc użyteczności sprawozdawczości finansowej, argumentują to, że właśnie ona służy do celów decyzyjnych. Zdaniem Autorki takie twierdzenie wynika z faktu, iż osoby odpowiedzialne za generowanie sprawozdań i raportów obawiają się dodatkowej pracy, często także nie posiadają żadnego doświadczenia ani znajomości podstawowych narzędzi rachunkowości zarządczej. Opinię Autorki potwierdzają wyniki przeprowadzonej ankiety. W badaniu tym większość respondentów uważa, że najbardziej efektywnym narzędziem w celach zarządczych jest budżet tradycyjny i nie widzą oni potrzeby wdrażania żadnych innych narzędzi rachunkowości zarządczej. Szczegółowa analiza wyników badań znajduje się w rozdziale V niniejszej dysertacji.

²⁹⁷ Ignatowski R. (2004), *Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk, s. 8.

tych podmiotów oraz zagwarantować przejrzystość finansów publicznych”²⁹⁸. Jak słusznie podkreśla D. Adamek-Hyska²⁹⁹, specyfika rachunkowości i sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych, wynikająca z jej szczególnych zasad rachunkowości³⁰⁰, służy jedynie podkreśleniu i uwzględnieniu specyfiki działalności tych podmiotów. Według cytowanej autorki powinny one stanowić jednak pewnego rodzaju uzupełnienie podstawowych zasad rachunkowości określonych w ustawie o rachunkowości, a nie ich całkowite zastąpienie. Jednakże, D. Adamek-Hyska zauważa, że w praktyce, szczególne zasady rachunkowości, podane w przepisach wykonawczych do ustawy o finansach publicznych, wpływają w istotny sposób na ograniczenie swobody kierowników jednostek sektora publicznego w wyborze polityki rachunkowości. Wobec powyższego, podmioty te nie mogą samodzielnie zdecydować o takich kwestiach, jak: sposób prowadzenia ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej, wariant sporządzania rachunku zysków i strat, sposób prowadzenia ewidencji szczegółowej do syntetycznych kont bilansowych, wartości niskocennych składników majątkowych jednorazowo amortyzowanych, oraz zasad wyceny inwestycji krótko- i długoterminowych. Jednakże, co najistotniejsze, szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w wielu zakresach naruszają także nadrzędne zasady rachunkowości. Dotyczy to m.in.³⁰¹:

- obowiązkowego stosowania zasady kasowej do ewidencji budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, mimo że zasada kasowa nie została uwzględniona w katalogu zasad nadrzędnych rachunkowości,
- braku możliwości dokonywania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych, co ogranicza stosowanie zasady ostrożnej wyceny,
- braku możliwości wyceny aktywów jednostki po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia, kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, w sytuacji gdy jednostka jest postawiona w stan likwidacji, co pomija istotę zasady kontynuacji działania,

²⁹⁸ Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K. (2010), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Pressom Sp. z o.o., Wrocław, s. 122.

²⁹⁹ Adamek-Hyska D. (2011), *Polityka rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w świetle aktualnych przepisów prawa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 60 (116), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 14-15.

³⁰⁰ Szczególne zasady i cechy rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych zostały omówione wcześniej w niniejszym rozdziale rozprawy.

³⁰¹ Adamek-Hyska D. (2011), op. cit., s. 14-15.

- braku możliwości wykazywania skutków zmian polityki rachunkowości w informacji dodatkowej, co mocno ogranicza zasadę ciągłości zapewniającą porównywalność danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym za kolejne lata obrotowe.

Po raz kolejny zatem, słuszne wydaje się spostrzeżenie W. A. Nowaka, który twierdzi, że „dokonywane w ostatnich latach zmiany rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych są wprowadzane głównie w następstwie zmian prawa finansów publicznych i stanowią kontyngencyjne zmiany adaptacyjne, wymuszane przez ustawowe odzwierciedlenia zmian rozmiarów i strategii sektora finansów publicznych”³⁰². Zatem, celem Autorki jest wskazanie możliwości zwiększenia użyteczności sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych poprzez wskazanie narzędzia nie wymagającego zmian ustawowych.

2.4.3. Potencjał informacyjny sprawozdawczości budżetowej jako element sprawozdawczości finansowej gmin

Sprawozdawczość budżetowa, jak wcześniej wykazano, jest drugim, obok sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, komponentem sprawozdawczości finansowej gmin. Rachunkowość budżetowa, czyli budżety i plany finansowe zadań publicznych, sporządza: rząd, samorząd lokalny i instytucje budżetowe. Sprawozdawczość budżetowa jest więc charakterystyczna dla jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin i jest jednym z podstawowych miejsc w którym agregowane są informacje z systemu rachunkowości oraz na podstawie których podejmowane są decyzje. Podwaliny rachunkowości budżetowej M. Kaczmarek³⁰³ upatruje w rachunkowości finansowej oraz rachunku kosztów.

Specyfika tej rachunkowości przejawia się także w aktach prawnych, która reguluje jej zakres i terminy³⁰⁴. Zatem, obowiązek dostosowania rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych do przepisów ustawy o finansach publicznych wymaga podporządkowania jej zasadom budżetowym. Inną znaną zasadą tej rachunkowości jest obowiązek uwzględnienia tzw. zasad klasyfikacji budżetowej, która polega na podziale dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów na działy, rozdziały i paragrafy. Dla tej klasyfikacji dostosowane są plany kont omawianych jednostek. Usystematyzowanie dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów do klasyfikacji budżetowej pozwala

³⁰² Nowak W. A. (2008), *Kontyngencyjne modele rozwoju rachunkowości sektora finansów publicznych*; [w]: pr. zb. Śniezek E. (red.), *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI w.*, ODDK, Gdańsk, s. 113.

³⁰³ Szerzej na ten temat: Kaczmarek M. (1998), op. cit., s. 38.

³⁰⁴ art. 41 ustawy o finansach publicznych.

na zastosowanie zunifikowanych sprawozdań³⁰⁵, będących podstawą planowania, wykonania i kontroli budżetów. Zunifikowany charakter sprawozdań umożliwia także, w skali makroekonomicznej, kontrolę różnych jednostek i ujawnianie nieprawidłowości w tym zakresie. Nadzór i kontrolę nad prawidłowością sporządzenia sprawozdań budżetowych sprawują wyznaczone organy państwa. Organami nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego są Prezes Rady Ministrów i wojewodowie, a w zakresie spraw finansowych Regionalne Izby Obrachunkowe³⁰⁶. RIO nadzoruje gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego, związków międzygminnych i związków powiatów, stowarzyszeń gmin, stowarzyszeń gmin i powiatów, stowarzyszeń powiatów, samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych i innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

Sprawozdawczość budżetowa gmin stanowi końcowy etapem generowania informacji w systemie rachunkowości budżetowej. Informacje zawarte w sprawozdaniach budżetowych wykazywane są w kwotach zgodnie z podziałkami klasyfikacji budżetowej, ponieważ muszą być one zgodną z prowadzoną przez jednostkę ewidencję księgową. Dane generowane z systemu rachunkowości tych jednostek stanowi podstawę do sporządzenia jednostkowych sprawozdań budżetowych. Następnie są one agregowane, tworząc sprawozdania łączne³⁰⁷ lub zbiorcze³⁰⁸. Co do zasady, informacje dotyczące wykonania prezentowane są narastająco od początku do końca okresu sprawozdawczego. Sprawozdania przedstawiają dane dotyczące przebiegu i wyników wykonania planów finansowych i budżetu oraz stanu i struktury majątku jednostek sfery budżetowej, jak również stan należności i zobowiązań na koniec danego okresu sprawozdawczego.

Zasady sporządzania sprawozdań budżetowych, ich rodzaje, formy i terminy ich sporządzania określone są w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r.

³⁰⁵ Rozporządzenie z dnia 13 czerwca 2016 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015) wprowadza jednolity system sprawozdawczości dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego.

³⁰⁶ Art. 171 ust. 2 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 (Dz. U. z 1997 r. nr. 78, poz. 483).

³⁰⁷ Zgodnie z art. 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sprawozdania budżetowe łączne są sporządzane przez: dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia i dysponentów części budżetowych, którzy posiadają jednostki podległe na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych i własnego sprawozdania jednostkowego; dysponentów środków budżetu państwa, przekazujących dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami na podstawie sprawozdań Rb-50 otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego; dyrektorów izb skarbowych na podstawie sprawozdań jednostkowych urzędów skarbowych, jako organów podatkowych.

³⁰⁸ Zgodnie z art. 6 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sprawozdania budżetowe zbiorcze są sporządzane przez przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki budżetowej i jako organu.

w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Sporządzanie w jednostkach sektora finansów publicznych sprawozdań budżetowych opiera się na zasadach ogólnych, z których najistotniejsze postulują, aby³⁰⁹:

- sprawozdania były sporządzane rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym,
- sprawozdania były sporządzane w sposób czytelny i trwałe,
- kwoty wykazane w sprawozdaniach były zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki,
- podpisy na sprawozdaniach złożone były odręcznie na każdym formularzu oraz zostały opatrzone imienną pieczęcią osoby podpisującej,
- sprawozdania sporządzane były w tytlu egzemplarzach, ile jest jednostek uprawnionych do ich otrzymania, plus egzemplarz przeznaczony dla jednostki sporządzającej, przy czym oryginał sprawozdania otrzymuje jednostka uprawniona do otrzymywania sprawozdań (adresat sprawozdania),
- jednostka otrzymująca sprawozdania dokonała sprawdzenia otrzymanych sprawozdań pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym oraz dokonała kontroli merytorycznej poprawności złożonych sprawozdań,
- nieprawidłowości w sprawozdaniach jednostkowych zostały usunięte przez kierowników jednostek sporządzających sprawozdania jeszcze przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych,
- kierownicy jednostek sektora finansów publicznych sporządzający sprawozdania w wersji elektronicznej zachowali na dowolnym nośniku danych kopie tych sprawozdań.

Cechą charakterystyczną sprawozdawczości budżetowej jest jej realizacja w oparciu o zasadę kasową, która jest mocno krytykowana w literaturze przedmiotu³¹⁰, bowiem nie daje ona możliwości przygotowania informacji użytecznych w procesie decyzyjnym i ocenie dokonań jednostek sektora finansów publicznych.

Sprawozdania budżetowe, tak jak pozostałe komponenty sprawozdawczości finansowej, powinny dostarczać informacje różnym grupom interesariuszy. Jednakże w praktyce, informacje zawarte w tych sprawozdaniach są użyteczne głównie dla różnych agend

³⁰⁹ Świderek I. (2016), *Sprawozdawczość budżetowa oraz w zakresie operacji finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk, s. 13.

³¹⁰ Zastosowanie zasady kasowej w jednostkach sektora finansów publicznych, jej wady i zalety zostały już omówione w niniejszym rozdziale dysertacji.

rządowych, bowiem są one przekazywane do Regionalnych Izb Obrachunkowych, GUS-u oraz Ministerstwa Finansów. Pozostali interesariusze są także beneficjentami tych sprawozdań³¹¹, lecz ze względu stosowaną zasadę kasową, w oparciu której są one sporządzane, praktycznie wykorzystanie tych informacji jest niewielkie.

Wzory sprawozdań budżetowych, terminy sporządzania oraz instrukcje sporządzania sprawozdań budżetowych znajdują się w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Sporządzane przez instytucje sektora finansów publicznych, w tym gmin, sprawozdania budżetowe wykazują bardzo duży zakres informacji. W opinii Autorki nie jest to ich atut, lecz wada. Zatem, można stwierdzić, iż obecna sprawozdawczość budżetowa jest nad wyraz rozbudowana, a co za tym idzie nieczytelna. Trudno więc w ogromie tych dokumentów dostrzec informacje użyteczne w procesie decyzyjnym. Jednakże, należy zgodzić się z tezą A. Adamek-Hyska³¹², że sprawozdania budżetowe obecnie stanowią jedyną wiarygodną bazę danych dotyczących gromadzenia oraz wydatkowania środków publicznych, umożliwiając poznanie i ocenę sytuacji finansowej jednostki samorządu terytorialnego. Zdaniem cytowanej autorki wynika to z faktu, iż sprawozdania budżetowe poprzez prawnie uregulowane formularze, zakres podmiotowo-przedmiotowy oraz terminy ich obiegu pozwalają na zachowanie dyscypliny finansów publicznych. Należy także podkreślić, że tak rozbudowany system sprawozdań budżetowych sporządzanych przez gminy bezpośrednio wynika z różnorodności zakresu jej działalności, konieczności uwzględniania prawnie ustalonych zasad gospodarki finansowej, a także konieczności nadzoru, kontroli, statystyki i jawności finansów publicznych. Istota i funkcje sprawozdań budżetowych oraz ich znacznie rozbudowany zakres podmiotowo - przedmiotowy sprawiają, że obecnie w każdej gminie realnie uniemożliwiają one zarządzanie jej finansami poprzez planowanie, kontrolę i podejmowanie decyzji dotyczących bieżącego roku budżetowego i przyszłych okresów.

Liczne wady sprawozdawczości budżetowej dostrzega także wielu naukowców³¹³, uznając, że uniemożliwia to efektywne zarządzanie finansami gmin oraz ocenę ich dokonań. Jednakże w literaturze przedmiotu można odnaleźć odmienne opinie na temat użyteczności sprawozdań budżetowych, bowiem K. Winiarska twierdzi, że „sporządzane przez jednostki samorządu terytorialnego oraz ich jednostki organizacyjne (jednostki budżetowe oraz

³¹¹ Potwierdzają to wyniki badań przeprowadzone przez Autorkę. Szczegółowa analiza wyników została zawarta w rozdziale V rozprawy.

³¹² Por. Adamek-Hyska A. (2013), op. cit., s. 5, 8, 12.

³¹³ M. in.: Adamek-Hyska A. (2013), op. cit.; Filipiak B. (2009), op. cit.; Nowak W. A. (1998), op. cit.; Nowak W. A. (2014), op. cit.; Zysnarska A. (2010), op. cit.

samorządowe zakłady budżetowe) sprawozdania budżetowe oraz w zakresie operacji finansowych stanowią podstawę dokonania analizy finansowej w różnych przekrojach danych ekonomicznych³¹⁴. Niezależnie od opinii, obecna sprawozdawczość budżetowa, będąca integralną częścią sprawozdawczości finansowej gmin, nadal stanowi jedyne źródło oceny sytuacji finansowej tych podmiotów.

B. Filipiak³¹⁵ dokonała oceny użyteczności sprawozdawczości budżetowej wśród skarbników gmin. Wyniki badań przeprowadzonych przez przywołaną autorkę pokazują niebezpieczne zjawisko z punktu widzenia oceny sytuacji i gospodarki finansowej, ponieważ 21,5% ankietowanych uznało, że prowadzenie rachunkowości w gminach jest jedynie pod kątem sprawozdawczości statystycznej. Według badań B. Filipiak, istotny wpływ na walory informacyjne ma polityka rachunkowości oraz zastosowana metoda ewidencji księgowej. W jednostkach samorządu terytorialnego podstawową zasadą prowadzenia rachunkowości jest zasada kasowa, ale wobec licznej jej krytyki autorka postanowiła zbadać opinię skarbników. Duża część respondentów, przeprowadzonego przez B. Filipiak badania (45,5%), uznała, że widzi konieczność zmiany i przejścia na zasadę memoriałową. Dostrzegają oni bowiem praktyczne trudności w zastosowaniu metody kasowej w ocenie sytuacji i gospodarki finansowej gminy.

Dokonując dalszej analizy badań przeprowadzonych przez B. Filipiak³¹⁶ dotyczących możliwości wykorzystania sprawozdawczości finansowej w procesie decyzyjnym, 39,3%³¹⁷ respondentów wskazało, że istniejący system sprawozdawczości zapewnia pełen zakres informacji przydatnych w procesie podejmowania decyzji. To dość duża grupa, ale badana była przydatność sprawozdawczości w procesie decyzyjnym tylko przez skarbników, czyli użytkowników wewnętrznych, mających dostęp do innych danych, a także posiadających odpowiednie kwalifikacje. Interesującym głosem, jest odpowiedź 13,1% respondentów, którzy twierdzą, że system sprawozdawczości gmin jest całkowicie nieprzydatny w procesie podejmowania decyzji, a 47,5% wskazuje że można go wykorzystać w ograniczonym zakresie. Jest to ważny postulat, ponieważ pokazuje potrzebę dokonania zmian w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych badanych odbiorców. 74,3% respondentów przyznało, że pozyskuje informacje dodatkowe z systemu wewnętrznego, głównie są to informacje

³¹⁴ Winiarka K. (red.) (2016), op. cit., s. 257.

³¹⁵ Zob. Filipiak B. (2009), op. cit., s. 118, 212.

³¹⁶ Zob. Ibidem, s. 212.

³¹⁷ Podobny wynik badania uzyskali Walczak M., Kowalczyk M. (2010), *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa, s. 204-205, którzy postavili respondentom pytanie „W jakim stopniu sprawozdania z wykonania budżetu dostarczają osobom zarządzającym finansami danych do przeprowadzenia analiz, które mogłyby być przydatne w procesie zarządzania finansami jednostek” – ocenę bardzo dobrą oraz dobrą dało łącznie 56,41% respondentów, średni 38,46%, a zły i bardzo zły jedynie 5,13%.

budżetowe. Aż 39% ankietowanych wskazało, że w procesie podejmowania decyzji konieczne są dodatkowe informacje i zestawienia finansowe poszczególnych jednostek, także dane te są wykorzystywane w procesie monitoringu kondycji i gospodarki finansowej. Niespełna 10% badanych jednostek stworzyło swój własny system informacyjno-sprawozdawczy.

W kolejnym badaniu, przeprowadzonym przez B. Filipiak³¹⁸, pośród przedstawicieli komisji rewizyjnych samorządu gminnego aż 76% z badanych uznało, że sprawozdanie z wykonania budżetu są wystarczające dla oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego, a tylko 38% respondentów jest odmiennego zdania. W innym pytaniu przeprowadzonego badania cytowanej autorki, respondenci (61,9%) uznali, że dla dokonania oceny gospodarki finansowej wystarczająca jest ocena wykonania budżetu. Jedynie 19% ankietowanych jest zdania, że należy dokonywać oceny w oparciu o inne raporty czy oceny ekspertów. Zaskakujące są wyniki odpowiedzi badanych w kolejnym pytaniu, w którym mieli oni wskazać czynniki utrudniające dokonywanie oceny sytuacji i gospodarki finansowej. Ankietowani wskazali, że głównymi czynnikami utrudniającymi dokonanie oceny sytuacji i gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego są: brak kompleksowego raportu informującego w sposób obiektywny o sytuacji finansowej całej jednostki samorządu terytorialnego wraz z jednostkami podległymi (30%), brak kompleksowej informacji (20%), brak oceny audytora zewnętrznego, brak systematycznych analiz finansowych pozwalających na systematyczną ocenę gospodarki finansowej (20%), brak oceny ekspertów (15%), a także brak oceny finansowej budżetu (10%).

W podsumowaniu przeprowadzonych przez B. Filipiak³¹⁹ badań, autorka stwierdza, że coraz częściej zarządzający jednostką samorządu terytorialnego poszukuje rozwiązań, których nie dostarcza prawo. Zatem, zdaniem autorki, należy wskazać, że obowiązujące prawo jest bierne na zachodzące zmiany. Brak rozwiązań instytucjonalnych (wskazanie narzędzi, instrumentów, zasad i wytycznych), zdaniem B. Filipiak, uniemożliwia elastyczne dostosowanie się do zgłaszanych potrzeb, jakie wymusza funkcjonowanie w bardzo burzliwym i zmiennym otoczeniu, które obarczone jest wysokim stopniem ryzyka. Autorka rozprawy nie zgadza się z jednym z poglądów B. Filipiak, która twierdzi że to prawo powinno regulować wszystkie rozwiązania, bowiem potrzeby informacyjne różnych grup interesariuszy zapewniają narzędzia rachunkowości zarządczej, które nie są regulowane przez prawo, bowiem muszą być dostosowane do każdej jednostki. Jednakże, zdaniem Autorki,

³¹⁸ Zob. Filipiak B. (2009), op. cit.

³¹⁹ Zob. Ibidem, s. 129.

wdrożenie różnych instrumentów wspierających proces zarządzania i ocenę dokonań, sprawiałoby że obligatoryjne sprawozdania gmin byłyby bardziej wiarygodne i użyteczne.

Przedstawiona krytyka użyteczności sprawozdawczości gmin otwiera przestrzeń do poszukiwania alternatywnych rozwiązań, lub uzupełnienia istniejących. Wydaje się, że Ministerstwo Finansów dostrzegło rangę problemu, bowiem opracowało dokument z założeniami reformy systemu budżetowego³²⁰, opublikowanego w 2016 r. W dokumencie tym przyznało, że sprawozdawczość budżetowa w obecnym kształcie jest zdeterminowana zakresem ustawy budżetowej i podporządkowana celowi, jakim jest wypełnienie obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych innych agend rządowych oraz obowiązków publikacyjnych, wynikających z zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych. Ponadto, Ministerstwo Finansów uznało również, że z jednej strony, pomimo wielości rodzajów i znacznej szczegółowości, sprawozdania budżetowe nie pozwalają na pełne zaspokojenie krajowych i międzynarodowych potrzeb informacyjnych. Z drugiej strony sprawozdawczość budżetowa, realizowana podobnie jak planowanie budżetowe w dwóch odrębnych układach klasyfikacyjnych, nie dostarcza pełnych i użytecznych danych, niezbędnych do kompleksowej analizy, zarządzania, do ceny i kontroli procesów zachodzących w ramach finansów publicznych, związanych z pozyskiwaniem środków publicznych i ich wydatkowaniem, oraz wiedzy o uzyskanych efektach. Istnieje lukę informacyjną nie wypełnia również sprawozdawczość finansowa jednostek sektora finansów publicznych, ze względu na zasadnicze rozbieżności (w tym definicyjne) pomiędzy ustawą o finansach publicznych oraz ustawą o rachunkowości.

Należy zatem oczekiwać, że najbliższe reformy wprowadzą zmiany i dostosują użyteczność sprawozdań finansowych do potrzeb szerszej grupy interesariuszy.

2.4.4. Pożądane kierunki zmian w sprawozdawczości finansowej sektora budżetowego w Polsce

Przeprowadzone rozważania teoretyczne oraz analiza regulacji krajowych i zagranicznych sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin, w niniejszym rozdziale miała na celu wykazanie związków i zależności z procesem kierowania i zarządzania jednostką, czyli użyteczności raportowania w procesie podejmowania decyzji, a także ukazania potrzeby dokonania zmian w systemie

³²⁰ Ministerstwo Finansów (2016), *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Biuletyn Ministerstwa Finansów nr 3 (20), Warszawa, źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=7b78bd36-31ea-4f08-b24f-d72b3b479c27&groupId=764034, [dostęp: 21.04.2017 r.].

rachunkowości gmin. W przeprowadzonych w niniejszym rozdziale rozważaniach Autorka wskazywała na wiele dysfunkcji obowiązujących zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych. Zaistniała sytuacja, wynika bowiem ze zmian zachodzących w otoczeniu tych jednostek, harmonizacji zasad rachunkowości dla tego sektora a także rosnącej kontroli obywatelskiej. Celem Autorki jest wskazanie konwergencji rozwiązań, umożliwiających jak najbardziej efektywnie zniwelowanie barier pomiędzy zapotrzebowaniem użytkowników na informację, a sprawozdawczością gmin, która powinna ją dostarczać. Zatem, w niniejszym podrozdziale będą podjęte próby wskazania kierunków zmian w systemie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej gmin spełniające wymogi i oczekiwania jej użytkowników. Jako podstawę teoretyczną opracowania wykorzystano teorię kosztów transakcyjnych, która stanowi „istotną podstawę w badaniach systemów rachunkowości i kontroli zarządczej”³²¹.

Zaspokojenie zatem potrzeb informacyjnych odbiorców sprawozdań finansowych gmin, jak podkreśla A. Kamela-Sowińska³²², wymaga, aby teoria i praktyka rachunkowości dokonały rewizji dotychczasowych pojęć i koncepcji oraz przygotowały nowy wzór sprawozdania. Bowiem, „rachunkowość, ze względu na swoją dwoistą naturę, jako praktyka i nauka, rozwija się wraz ze wzrostem obszarów celowego gospodarowania. Znajomość podstawowych metod, zasad i konwencji rachunkowości jest użyteczna niezależnie od zakresu gospodarowania, w skali jednostkowego podmiotu (mikro) czy w skali gospodarki narodowej (makro), czy we współczesnych procesach globalizacji (międzynarodowe korporacje, spółki europejskie, UE, międzynarodowe instytucje finansowe itp. Współistnienie i współdziałanie podmiotów o różnych celach działania i formach własności (w sensie prawnym lub ekonomicznym) wymaga stworzenia odpowiedniej bazy informacyjnej, którą może być rachunkowość”³²³.

Rachunkowość jest więc jednym z najważniejszych systemów gwarantującym użyteczną (w tym rzetelną) informację. Natomiast, podstawowym celem sprawozdawczości finansowej rachunkowości jest zasada prawdziwego i wiernego obrazu, która obliuguje wszystkie podmioty do przedstawiania rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, a także wyniku finansowego. W związku z powyższym A. Zysnarska uważa, że „rozwiązania

³²¹ Surowiec A. (2015), *Teoria kosztów transakcyjnych a system kontroli zarządczej w łańcuchach dostaw*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 226.

³²² Por. Kamela-Sowińska A. (2007), *Rachunkowość na zakręcie*, [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 139.

³²³ Hellich E. (2007), *Istota rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w warunkach gospodarki rynkowej*, [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 226.

przyjęte w rachunkowości budżetowej powinny z jednej strony uwzględniać prawno-ekonomiczne środowisko tego sektora oraz obowiązujące w nim zasady budżetowe, które łącznie kształtują jej specyfikę i odróżniają od rachunkowości jednostek sektora prywatnego, z drugiej zaś strony – powinny umożliwiać bezpośrednie monitorowanie i kontrolę legalności wykonania budżetu, gwarantować dostarczanie informacji odzwierciedlających strukturę budżetu oraz stosowaną w nim klasyfikację budżetową, a także generowanie informacji użytecznych dla podejmowania i oceny decyzji związanych z zarządzaniem pozostałymi niepieniężnymi zasobami³²⁴. Pomimo, odmiennych cech i zasad rachunkowości wyróżniający ten sektor, oczekuje się, że podmioty te będą zarządzane zgodnie z koncepcją Nowego Zarządzania Publicznego, a w związku z tym będzie możliwy także pomiar dokonań i efektywność wykorzystania zasobów. Bowiem, zdaniem W. A. Nowaka, „rządy znajdują się nie tylko pod presją konieczności komunikowania efektywnego zarządzania majątkiem, ale także pod presją konieczności komunikowania o skuteczności i efektywności zarządzania. Zarządzanie majątkiem publicznym musi być skuteczne, a skuteczność ta powinna być demonstrowana za pomocą raportów finansowych. Lepsza sprawozdawczość tworzy warunki do wzrostu porozumienia pomiędzy obywatelami a podmiotami zarządzającymi oraz pomiędzy podmiotami zarządzającymi a organami przedstawicielskimi, co z kolei pozwala na doskonalenie procesów decyzyjnych i lepszą alokację zasobów”³²⁵.

Dotychczas, rachunkowość gmin nie koncentrowała się na zaspokajaniu potrzeb informacyjnych użytkowników zewnętrznych (klienta), lecz na perspektywie finansowej, która nakłada na nie wykonanie obowiązków sprawozdawczych, a które także stanowią podstawę w procesie decyzyjnym. Wobec powyższego ocena dokonań gmin jest realizowana przez pryzmat stopnia realizacji budżetu, czy poziomu wygospodarowanych oszczędności. Należy podkreślić, że gminy muszą zachować tzw. dyscyplinę budżetową, czyli ograniczyć wydatki do kwot zaplanowanych w budżecie, kierując się zasadami oszczędności i gospodarności, lecz nie powinna być to powszechnie uznawana miara sukcesu tych jednostek.

W związku z powyższym, należy na rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin, spojrzeć przez pryzmat teorii kosztów transakcyjnych, aby zwrócić uwagę, iż obecnie usankcjonowana sprawozdawczość nie zaspokaja potrzeb informacyjnych

³²⁴ Zysnarska A. (2010), op. cit., s. 238-239.

³²⁵ Nowak W. A. (1998), op. cit., s. 196.

użytkowników zewnętrznych oraz wewnętrznych, a zatem generuje dodatkowe koszty jej pozyskania. Koszty transakcyjne powstają, ponieważ³²⁶:

- podejmowane są decyzje nieoptymalne, lecz zadowalające, z uwagi na brak pełnej, użytecznej informacji,
- niepewność o przyszłość wpływa na ograniczenie racjonalnych działań,
- ryzyko handlowe w zawieraniu nowych kontraktów gmin z partnerami biznesowymi (podwykonawcami), co może wpływać na efektywność świadczonych usług przez podwykonawcę (jakość, cena),
- brak standaryzacji uniemożliwia podejmowanie trafnych decyzji i zawyża koszty sprawozdawczości finansowej,
- rachunkowość i sprawozdania finansowe mają za zadanie minimalizować koszty obsługi kontraktów³²⁷ i minimalizować poziom ryzyka, a nie je kreować,
- niezrozumiałość i brak standaryzacji - tworzenie informacji finansowych i niefinansowych dla użytkownika działającego w odmiennym systemie rachunkowości prowadzi do zwiększenia kosztów przygotowania tych informacji, a przez użytkownika – jej interpretacji.

Należy podkreślić, że teoria kosztów transakcyjnych nie formułuje uniwersalnych modeli decyzyjnych, które można by było zaimplementować, ponieważ występują trudności w pomiarze kosztów transakcyjnych. Nie mniej jednak, teoria ta umożliwia identyfikację tych kosztów w systemie rachunkowości i sprawozdawczości gmin oraz stanowi fundament postulowanych przez Autorkę zmian.

Jak zostało już wcześniej wskazane, perspektywa rachunkowości budżetowej jest *ex post* oraz ukierunkowana na wypełnienie obowiązków prawnych. Obecnie, w dobie globalizacji i rozpowszechniającego się nurtu NPM w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych, w tym gminami, wymaga się aby zarządzanie tymi podmiotami było skuteczne i efektywne. Istotą tej koncepcji jest także możliwości dokonania pomiaru efektywności zarządzania tymi podmiotami na podstawie rachunku ekonomicznego.

„Tendencje rozwojowe w zarządzaniu sektorem publicznym, takie jak przesunięcie akcentu w zarządzaniu na przedsiębiorczość (menedżeryzm) i orientacja na klienta (konsumeryzm), wymagają stosowania pełnej konwencji memoriałowej³²⁸, kanonicznego

³²⁶ Szerzej na ten temat: Foremna-Pilarska M., Radawiecka E. (2009), op. cit., s. 47; Walińska E. (2008), op. cit., s. 113.

³²⁷ Szerzej na ten temat w rozdziale I.

³²⁸ Szerzej na temat: Niedostosowanie rachunkowości kasowej do oczekiwań informacyjnych użytkowników i koncepcji *New Public Management* Zysnarska A. (2010), op. cit., s. 35-36.

modelu sprawozdawczego, pomiaru dokonań oraz raportów finansowych w wersji pełnej i skróconej, a także w wersjach specjalizowanych. Menedżeryzm stawia bardzo wysokie wymagania systemowi informacyjnemu organizacji. Jednakże sprawozdawczość finansowa ma swoiste ograniczenia, wynikające z natury informacji jakie obejmuje, a także z powodu zróżnicowania użytkowników informacji finansowej i potrzeb informacyjnych. Raporty finansowe ogólnego przeznaczenia nie mogą zaspokoić wszystkich potrzeb użytkowników. Z drugiej strony większość użytkowników zewnętrznego kręgu ma ograniczony dostęp do informacji i w znacznej mierze, jeśli nie wyłącznie, musi polegać właśnie na tych raportach³²⁹.

W tych realiach, rola rachunkowości stała się nieprzeceniona. Stała się ona narzędziem, który umożliwia menedżerskie zarządzanie oparte na rachunku ekonomicznym. W koncepcji *New Public Management* „następuje próba maksymalizacji przejrzystości w zakresie księgowości oraz powiązania kosztów z wynikami, a nie nakładami przy określaniu wyników poprzez wskaźniki ilościowe. Urzędnik w tej koncepcji jest menedżerem spraw publicznych wypracowującym jak najlepsze rezultaty jak najskromniejszymi środkami - zorientowanym na obywatela-klienta i jego potrzeby. Wprowadza się także różne mechanizmy kontroli jednostek administracji publicznej, które opierają się na jednoznacznie zdefiniowanych i mierzalnych wskaźnikach działalności. Powyższe treści przemawiają między innymi o wzroście znaczenia roli rachunkowości jako systemu informacyjnego³³⁰.

Na tym tle toczy się przez wiele lat w Polsce, ale także na arenie międzynarodowej, dyskusja nad reformą finansów publicznych. Wielu naukowców³³¹ wskazuje mankamenty i potrzebę zmiany rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, nie tylko na poziomie legislacyjnym, ale także wewnątrz organizacji. Zmiany legislacyjne mają z jednej strony wskazać lepsze możliwości wykorzystania systemu rachunkowości do zarządzania tymi jednostkami, zaś z drugiej strony zmusić elity rządzące do zmian. E. Hellich podkreśla, że „funkcjonowanie administracji rządowej i samorządowej, choć podporządkowane finansowym przepływowi pieniądza, nie może być pozbawione rachunku ekonomicznego – efektywność wydatków³³². Bez wątpienia niezbędne jest aby obszar sprawozdawczości gmin został uporządkowany, dostarczał informacji użytecznych oraz był

³²⁹ Nowak W. A. (1998), op. cit., s. 195-196.

³³⁰ Kaczmarek M. (1998), op. cit., s. 38.

³³¹ Szerzej na ten temat: Filipiak B. (2009), op. cit.; Hellich E. (2000), op. cit.; Kaczmarek M. (1998), op. cit.; Kaczmarek M. (2011), op. cit.; Kostrzewska T. (2011), op. cit.; Nowak W. A. (1998), op. cit.; Walińska E., Urbanek P. (2000), *Rachunkowość zarządcza*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź; Zysnarska A. (2010), op. cit.

³³² Hellich E. (2000), *Rachunkowość jednostek samorządowych*, Difin, Warszawa, s. 174.

dostosowany do potrzeby informacyjnych wszystkich grup interesariuszy, a nie jedynie agend rządowych. W sferze biznesu obecnie intensywnie rozwija się nurt zintegrowanego raportowania, który dostarcza informacji finansowych i niefinansowych³³³, i który mógłby stać się punktem wyjścia w reformowaniu rachunkowości i sprawozdawczości gmin.

Zdaniem Autorki, przed systemem rachunkowości gmin pojawiło się wiele wyzwań. Z jednej strony niezbędne są zmiany legislacyjne w zakresie stosowanych zasad rachunkowości, dostosowania polityki rachunkowości, ewidencji wieloprzekrojowej kosztów umożliwiającym wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej, będącej integralną częścią systemu rachunkowości, zmiany parametrów wyceny niektórych składników majątku np.: wycena, która obejmowałaby koszty transakcyjne oraz oparta nie na koszcie historycznym, a na wartości rynkowej (godziwej). Z drugiej strony niezbędne są zmiany struktury sprawozdań sporządzanych przez gminy oraz uzupełnienie ich o inne elementy ujawnień (umożliwiające ocenę dokonań). Wówczas, system rachunkowości gmin dostarczałby informacje, które będą użyteczne dla odbiorców tych sprawozdań.

Postulatami, które mają otworzyć przestrzeń do poszukiwania alternatywnych rozwiązań lub uzupełnienie istniejących, są przede wszystkim zalecenia przez gremia międzynarodowe oraz środowisko praktyków³³⁴, którzy postulują przede wszystkim konieczność zmiany stosowanej konwencji kasowej na memoriałową. „Wszczepienie rachunkowości memoriałowej w system określony prawem przyspieszy zmiany, ale nie będzie przekonujące. Dopóki system rachunkowości budżetowej będzie zdominowany przez prawo, rola rachunkowości będzie peryferyjna”³³⁵. Uzasadnieniem tego postulatu, jest fakt, iż wskazywano wcześniej liczne mankamenty rachunkowości kasowej, a przede wszystkim trudności w jej zastosowaniu do oceny sytuacji i gospodarowania finansami samorządowymi, brak spójności z nowym trendem zarządzania *New Public Management*, a także możliwość jej wykorzystywania w kreowaniu wizerunku gmin dla potrzeb polityki.

Obecnie w Polsce dokonują się reformy, które dążą do realizacji założeń NPM. Przejawem tych zmian jest zapis ustawowy dotyczących stosowania budżetu zadaniowego. Jednocześnie, aby wypełnić ten fakultatywny zapis ustawowy (dla gmin) niezbędne są zmiany w systemie rachunkowości tych podmiotów. E. Hellich³³⁶ podkreśla, że wdrażanie budżetu zadaniowego wskazuje na wzrost roli rachunkowości memoriałowej, rozwój rachunku

³³³ Por. Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., Rymkiewicz B. (2015), op. cit., s. 53.

³³⁴ Szerzej na ten temat: Adamek-Hyska A. (2013), op. cit.; Filipiak B. (2009), op. cit.; Grabiński K., Kędzior M. (2009), op. cit.; Nowak W. A. (1998), op. cit.; Nowak W. A. (2014), op. cit.; B. Kożuch, 2009.

³³⁵ Jones R. (2005), op. cit., s. 166.

³³⁶ Por. Hellich E. (2007), op. cit., s. 231-232.

kosztów i wykorzystanie rachunkowości zarządczej w zarządzaniu. Etapy konwersji z tradycyjnego na budżet zadaniowy są następujące³³⁷:

- 1) budowa struktury budżetu zadaniowego,
- 2) powiązanie tradycyjnej klasyfikacji budżetowej ze strukturą budżetu zadaniowego,
- 3) zdefiniowanie struktury wydatków dla zadań merytorycznych i usługowych, w tym przyjęcie zasad rozliczania działu 750 – Administracja publiczna,
- 4) identyfikacja wydatków (kosztów) budżetowych z podziałem na wydatki (koszty) bezpośrednie i pośrednie,
- 5) określenie zasad alokacji wydatków (kosztów) między zadania, podzadania, działania,
- 6) określenie zasad ewidencji księgowej – zakładowy plan kont, algorytmy rozliczania wydatków (kosztów) pośrednich, ewidencja budżetu zadaniowego, sprawozdawczość,
- 7) zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym.

W Polsce, przepisy prawne związane z zasadami konstruowania budżetu nie zachęcają zarządców gmin do wdrażania budżetu zadaniowego. Obowiązujące zasady sporządzania budżetu, prowadzenia rachunkowości i sprawozdawczości gmin narzucają zastosowanie klasyfikacji budżetowej. Sporządzenie dokumentów budżetowych w takim układzie umożliwia jedynie porównanie w czasie oraz kontrolę prawidłowości formalno-księgową. Zatem, w praktyce budżet zadaniowy w gminach (o ile został wdrożony) funkcjonuje równolegle z tradycyjnym budżetem. Tym samym, gminy zobowiązane są do prowadzenia ewidencji wydatków budżetowych w układzie tradycyjnym (według klasyfikacji budżetowej) oraz ewidencjonowania tych samych wydatków w układzie zadaniowym. Wobec powyższego, cel ustawodawcy nie został spełniony, bowiem nałożony jest kolejny obowiązek ewidencyjny, na potrzeby budżetu zadaniowego. Z problemami wdrożeniowymi budżetu zadaniowego wiąże się kolejny aspekt związany z ograniczeniami finansowymi i poziomem kompetencji pracowników³³⁸. Jednakże, obecnie można zauważyć rosnącą świadomość zarządców gmin, którzy usiłują poszukiwać rozwiązań wykraczających poza ramy legislacyjne. Usiłują się oni zmierzyć z dość trudnymi wyborami, gdyż muszą dostosować system rachunkowości do obowiązujących przepisów prawa, a także pokonać istniejące ograniczenia w posiadanych zasobach.

W literaturze przedmiotu oraz niniejszym rozdziale wielokrotnie podnoszona była kwestia ograniczonej użyteczności sprawozdawczości w procesie decyzyjnym, a także możliwości

³³⁷ Kaczmarek M. (2011), op. cit., s. 378-379.

³³⁸ Por. Włodarek J. (2012), *Modyfikacja ewidencji kosztów w gminach wiejskich alternatywą budżetu zadaniowego*, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie T. 20, Nr 1, Tarnów.

dokonania oceny sytuacji finansowej jednostki i rozliczenia zarządców z efektywności gospodarowania zasobami gminy. W większości jednak autorzy opracowań skupiają swoją uwagę na zagadnieniach związanych z zarządzaniem gminami (bez wskazywania instrumentów). Zatem, często pomijany jest często aspekt rachunkowości i sprawozdawczości. Poza obowiązującą legislacją w Polsce, która jak już dowiedziono nie daje wytycznych jak usprawnić proces zarządzania i oceny dokonań, istnieją na świecie sprawdzone modele zarządzania i raportowania jednostek sektora publicznego na poziomie lokalnym. Jednak ze względu na czynniki różnicujące gospodarki różnych krajów (uwarunkowania historyczne i kulturowe), nie można wprost zaimplementować znanych na świecie rozwiązań do polskich gmin. W związku z powyższym Autorka pragnie zaprezentować swój głos w tej dyskusji w postaci propozycji zintegrowanego raportu finansowego, który mógłby zainspirować zarządców gmin i przyczynić się do zmian w sposobie zarządzania gminą. Autorskie rozwiązanie ma na celu powiązanie w sposób logiczny i zrozumiały menedżerskiego modelu zarządzania wraz z ich instrumentarium, dostarczając informacji użytecznych w procesie zarządzania i ocenie dokonań. Przez użyteczność zintegrowanego modelu Autorka rozumie jego porównywalność zarówno pionową (kolejno następujące po sobie okresy obrotów w ramach tego samego podmiotu), jak i poziomą (na tle innych podmiotów), a także ograniczony do minimum subiektywizm sporządzającego sprawozdanie w ocenie przydatności danej informacji finansowej i niefinansowej dla zdefiniowanych w niniejszym rozdziale użytkowników (w kontekście agregowania czy pomijania danych). Model zostanie zaprezentowany w rozdziale VI niniejszej dysertacji.

Rozdział 3

Zmiany w rachunkowości gmin w kontekście wdrażania instrumentów nowoczesnego zarządzania publicznego

3.1. Zadanie i cel jako wyznaczniki działania jednostek sektora finansów publicznych

Głównymi determinantami zarządzania organizacjami jest właściwe sformułowanie zadań³³⁹ i celów, które jest niezbędnym elementem zarządzania każdej organizacji, nie tylko organizacji biznesowych, ale także jednostek sektora finansów publicznych. Jednakże, nie jest to proste, ponieważ jak podkreśla M. Bielski „cele organizacji bywają trudno uchwytne”³⁴⁰.

Poprawnie sformułowane cele powinny być zgodne z regułą SMART, a zatem cele powinny być³⁴¹:

- Konkretnie³⁴² (*Specific*), tzn. precyzyjnie sformułowane, nie budzące wątpliwości interpretacyjnych, pozwalające na jednoznaczne sformułowanie miernika. Nie mogą pozostawiać pola dla swobodnej ich interpretacji; winny być na tyle precyzyjnie sformułowane, aby można było w oparciu o nie ustalić mierniki; dobrze skonstruowany cel pozwala na jednoznaczne sformułowanie miernika.
- Mierzalne³⁴³ (*Measurable*), tzn. pozwalające na dobór miernika jednoznacznie określającego, czy wyznaczony cel został osiągnięty.
- Akceptowalne³⁴⁴ (*Accepted*) przez jednostki odpowiedzialne za jego realizację.
- Realistyczne³⁴⁵ (*Realistic*) i ambitne, lecz jednocześnie możliwe do osiągnięcia.
- Określone w czasie³⁴⁶ (*Time-dependent*), tzn. posiadające określone terminy rozpoczęcia i ostatecznej ich realizacji.

W materiałach szkoleniowych Kancelarii Prezesa Rady Ministrów przedstawione zostały wymagania stawiane w stosunku do definiowanych celów dla jednostek sektora publicznego, w tym gmin. Są one ujęte w szerszym kontekście, aniżeli koncepcja SMART. Wyjaśnienie istoty stanowiących celów w tym obszarze wskazuje, że „należy dążyć, by formułowane cele w jak najwyższym stopniu były precyzyjne i konkretne (proste, przejrzyste), mierzalne,

³³⁹ Szerzej na temat zadań polskich gmin w rozdziale I niniejszego opracowania.

³⁴⁰ Bielski M. (1996), *Organizacje – istota, struktury, procesy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 108.

³⁴¹ <http://www.budzet-zadaniowy.com>, [dostęp: 22.10.2015 r.], Por. Reinfuss R. (2009), *MBO. Prosta i skuteczna technika zarządzania Twoją firmą*, HELION, Warszawa, s. 106-120.

³⁴² Inne znaczenie *specyfically* występujące w literaturze przedmiotu np.: rozwojowy, specyficzny, oznaczony

³⁴³ Można w tym miejscu spotkać określenie *motivational*, a jego tłumaczeniem jest –motywujący.

³⁴⁴ Inne znaczenie *attainable* występujące w literaturze przedmiotu np.: osiągalny, ambitny.

³⁴⁵ Można w tym miejscu spotkać określenie *relevant*, a jego tłumaczeniem jest m.in. istotny.

³⁴⁶ Można w tym miejscu spotkać określenie *trackable*, a jego tłumaczeniem jest rozliczalny.

osiągalne, istotne, realistyczne oraz określone w czasie, zaś wszystkie wyjątki od tych reguł powinny być uzasadnione specyfiką przedmiotu celu lub działania, za pomocą którego ten cel będzie osiąganym³⁴⁷. Wedle wytycznych Kancelarii Prezesa Rady Ministrów³⁴⁸ cele powinny być:

- Istotne, tj. muszą obejmować najważniejsze obszary działalności dysponenta. Cel powinien odzwierciedlać istotne potrzeby społeczno – ekonomiczne kraju, zawarte min. w dokumentach strategicznych i bieżącym programie rządu. Cel ma być postrzegany jako potrzebny z perspektywy społeczeństwa oraz jednostek go realizujących, a ponadto powinien w sposób istotny (skala oraz zakres czasowy i przedmiotowy rezultatu) przyczyniać się do zaspokojenia potrzeb społecznych w zakresie danej polityki państwa. Cel będzie istotny na poziomie podzadań, gdy jego osiągnięcie jest ważne dla realizacji celu nadrzędnego tj. celu zadania, do którego przypisane jest dane podzadanie.
- Precyzyjne i konkretne – powinny odnosić się bezpośrednio do podstawowego i zamierzonego wyniku realizacji zadań i podzadań. Należy je formułować w sposób jasny i zapewniający jednoznaczną interpretację; unikając zbyt szczegółowych, obszernych definicji, technicznych skrótów bez ich objaśnienia. Celem nie powinno być samo działanie/czynność realizowane w wyniku poniesienia wydatków, ale rezultat/efekt interwencji państwa wykonywanej przy użyciu tych środków; cel powinien zawierać w sobie opis przedmiotu lub stanu rzeczy, które mają być wynikiem realizacji zadania/podzadania.
- Spójne – muszą zapewniać wzajemną zgodność celów w ramach hierarchii struktury budżetu zadaniowego. Każdy z celów sformułowany dla podzadania powinien być zgodny z celem nadrzędnym, tj. celem zadania które podzadania współrealizują. Cele przypisane do poszczególnych zadań i podzadań należy formułować tak, by wzajemnie nie powielały się nazwą, treścią oraz kierunkiem interwencji.
- Mierzalne – należy je sformułować tak, by stopień ich osiągnięcia był możliwy do zmierzenia za pomocą mierników, odpowiednich dla danego poziomu struktury zadaniowego planu wydatków, dla których dostępne są dane na poziomie planowania oraz w momencie realizacji budżetu. Jedynie wyjątkowo może być stosowany pomiar logiczny lub opisowa charakterystyka bądź własna skala pomiaru (np. stopień realizacji celu: „zły”, „dostateczny”, „dobry”, „b. dobry”).

³⁴⁷ Kancelaria Prezesa Rady Ministrów (2011), op. cit., s. 65-70.

³⁴⁸ Ibidem.

- Określone w czasie – powinny uwzględniać okres, w którym mają być realizowane. Cel bez zapewnionej perspektywy czasowej należy ocenić jako niemożliwy do zrealizowania. Cel powinien odnosić się do przyszłości w kontekście stanu istniejącego aktualnie, tj. opisywanego przez bazową wartość dobranego do niego miernika.
- Realistyczne – powinny być sformułowane w taki sposób, aby już w założeniu brać pod uwagę ocenę ryzyk realizacji, akcentując przede wszystkim spodziewane pozytywne wyniki wykonania zadania, a nie jedynie minimum zapewniające pewność osiągnięcia celu. Cele powinny zakładać rozwój/postęp wyników w obszarze danej polityki, a nie jedynie utrzymywać stan obecny w tym zakresie. Uwzględnianie postępu nie jest konieczne tylko w sytuacji, gdy wyniki danej działalności osiągnęły poziom optymalny dla możliwości państwa, a założeniem celu jest utrzymanie dotychczasowego wyniku.

Zatem, wytyczne Kancelarii Prezesa Rady Ministrów stawiane celom, są spójne z koncepcją SMART. Należy podkreślić, że takie postrzeganie celów w jednostkach sektora finansów publicznych niegdyś było odmienne, wykreowane zostało za sprawą reform ustrojowych od 1989 r.

R. Przybyszewski³⁴⁹ zwraca uwagę, że w organizacjach wykreowanych w wyniku transformacji ustrojowej, a zatem w okresie konfrontacji przyzwyczajęń systemu centralnie kierowanego oraz wymogów państwa demokratycznego i kierującego się mechanizmami rynkowymi można zaobserwować, z jak wielkim trudem kształtowały się modele i mechanizmy racjonalnego zarządzania w wymiarze municypalnym. Przytaczany autor, podkreśla, że elity rządzące w gminach³⁵⁰ w swoich działaniach w ramach zarządzania ogólnego muszą zapewnić osiągnięcie następujących celów:

1. Zbudowanie pożądanej kultury organizacyjnej oraz klimatu, w którym funkcjonuje gmina.
 2. Zdobycie poparcia i aprobaty dla realizacji strategii rozwoju samorządu terytorialnego.
- W związku z tym zarząd gminy musi przedstawić radzie gminy do zatwierdzenia program uwzględniający ograniczone zasoby i zmierzający konsekwentnie do realizacji celów strategicznych. Wszystkie przygotowane informacje muszą opierać się na porównywalnych miarach i być obiektywne.

³⁴⁹ Por. Przybyszewski R. (2004), *Współczesne standardy zarządzania administracją publiczną w polityce społeczno-ekonomicznej państwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn, s. 36-38.

³⁵⁰ Gmina jest reprezentantem sektora finansów publicznych, zatem oznacza to, że odniesienia do gminy w gruncie rzeczy można rozciągać na cały sektor publiczny.

3. Kontrolowanie działalności i ocenianie wyników podejmowanych działań. Zarząd w ramach nadzoru kontroluje na bieżąco efekty działań. Wyniki kontroli oraz analiza kosztów i osiągnięć pozwalają określić efektywność działań podejmowanych przez poszczególne jednostki organizacyjne gminy.

Wskazane postulaty są wciąż aktualne. Powyższe podejścia do definiowania celów jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin, pokazują jak ogromna rozpiętość celów stoi przed tymi jednostkami. Każda z ustaw regulująca sektor publiczny zawiera odrębne cele, które mają te podmioty realizować. Cechą wspólną tych celów jest ich realizacja dla dobra wspólnego, interesu publicznego. W związku z powyższym muszą one być realizowane odpowiedzialnie i w sposób efektywny.

Zatem można stwierdzić, cytując B. Szmulka, że „zadanie i cel to jedno z najważniejszych teoretycznych pojęć administracji publicznej oraz nauki o prawie administracyjnym. Pojęcia te mają ścisły związek z zagadnieniami aksjologicznymi i związane są przede wszystkim z funkcjami administracji publicznej, a także funkcjami samego prawa administracyjnego”³⁵¹.

Jednakże, jak podkreśla M. Stahl, określenie zadania publicznego, celu publicznego, a szerzej interesu publicznego jest zmienne w czasie i przestrzeni, zależy od określonego kontekstu prawnego, politycznego, społecznego, przyjmowanego systemu wartości. Trudność definiowania tych pojęć wynika także z powiązań między nimi i ich wzajemnego przenikania. Określenie „zadania publiczne” wiązane jest z celami publicznymi (użyteczności publicznej), jakie ma zrealizować administracja, a z kolei te cele utożsamiane z interesem publicznym”³⁵².

Konkluzją dla tych wszystkich wytycznych i definicji celów jednostek sektora publicznego powinno być przesłanie, iż „jednostki sektora publicznego kreują wartość dla obywateli (*value for citizens*), jeżeli są skuteczne (*effectiveness*), czyli w rezultacie swych działań wypełniają cele ustawowe (statutowe) i spełniają oczekiwania swoich interesariuszy, oraz są efektywne (*efficiency*), to znaczy robią to jak najtaniej”³⁵³. Aby ta idea mogła być zrealizowana niezbędne jest dokonanie oceny stopnia osiągnięcia celów przez organizacje poprzez dobór określonych narzędzi i mierników. Zadaniem tych mierników, zdaniem K. Stępień³⁵⁴, jest dostarczenie informacji o wynikach działalności danej jednostki zarówno

³⁵¹ Szmulka B. (red.) (2015), *Monografie prawnicze. Jawność i jej ograniczenia. Zadania i kompetencje, Tom IX*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 4.

³⁵² Stahl M. (2007), *Cele publiczne i zadania publiczne*; [w:] Zimmermann J. (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego. Zjazd Katedr Prawa i Administracji i Postępowania Administracyjnego. Zakopane 24-27 września 2006 r.*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa, s. 100.

³⁵³ Kancelaria Prezesa Rady Ministrów (2011), op. cit., s. 10.

³⁵⁴ Stępień K. (2009), *Płynność finansowa i wypłacalność jako wyraz ewolucji celów gospodarowania*; [w:] Micherda B. (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 24.

kierownictwu, jaki interesariuszom znajdujących się w jej otoczeniu. Zatem, zdaniem cytowanej autorki, informują o sytuacji jednostki i następujących w niej zmianach. Wobec powyższego, K. Stępień podkreśla, że na ich podstawie różne grupy interesariuszy (zewnętrzni jak i wewnętrzni) mogą dokonywać prognoz szans i zagrożeń współdziałania oraz dokonać oceny pracy menedżerów. Sama istota zastosowania mierników w jednostkach sektora finansów publicznych jest zbieżna z zastosowaniem ich w jednostkach sektora prywatnego - ocena podejmowanych przez kierownictwo działań. Należy jednak podkreślić, że cele zastosowania mierników oraz ich odbiorcy mogą być w tych podmiotach odmiennie zdefiniowani.

3.2. Efektywność i skuteczność jako podstawowe parametry sprawności gmin

Obecnie, współczesny świat dąży do pomiaru wszystkich aspektów życia. Jak podkreśla A. Kamela-Sowińska³⁵⁵ współcześnie dokonuje się pomiaru czasu, pieniądza, ale także nastrojów społecznych, poziomu konkurencji i innych mierzalnych zjawisk. W tym sformalizowanym, sparametryzowanym świecie, zdaniem przywołanej autorki, „strażnikiem jakości pomiaru” jest rachunkowość.

„Na poziomie organizacji miary efektywności tworzy się na potrzeby trzech obszarów: instytucjonalnego, zarządczego oraz technicznego. Instytucjonalnie dają one zaplecze do podejmowania decyzji i legitymizacji działań podejmowanych przez organizację w obrębie posiadanych zasobów dla jej organów władczych, głównie zewnętrznych. W ujęciu zarządczym pozwalają na monitorowanie bieżących aktywności, zwiększając jednocześnie zasoby wiedzy dotyczące struktury wewnętrznej, zachodzących procesów czy ich alokacji. Ujmując sprawy bardziej ogólnie, pozwalają na porównania efektów działania w stosunku do celów, do poprzednich okresów, do innych działów. Pozwalają na lepsze zrozumienie zjawisk w ich ujęciu czasowym, a przede wszystkim umożliwiają rozwój norm, celów organizacyjnych czy lokalnych punktów odniesienia”³⁵⁶.

³⁵⁵ Por. Kamela-Sowińska A. (2006), *Międzynarodowe standardy rachunkowości a korupcja*; [w:] Sobańska I., Nowak W. A. (red.) (2006), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 31.

³⁵⁶ Gabryś B. J. (2012), *Metodyka pomiaru efektywności przedsiębiorczych organizacji: wprowadzenie do problematyki*; [w:] Dudycz T., Osbert-Pociej G., Brycz B. (red.), *Efektywność – konceptualizacja i uwarunkowania. Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław, s. 111.

Według J. Juzwiszyn i współautorów³⁵⁷ efektywność jest pojęciem pojemnym, używanym często, a nawet nadużywanym. Przytoczeni autorzy podkreślają, że jest to kategoria prakseologiczna, ekonomiczna i matematyczna. Termin ten nie jest pojęciem jednoznacznym, „ponieważ w literaturze można znaleźć różne podejścia do istoty efektywności, sposobu jej wyrażania i mierzenia, a także operuje się wieloma zbliżonymi terminami, jak sprawność, skuteczność, produktywność, ekonomiczność”³⁵⁸, wydajność.

Jednak jak twierdzą D. Perło i współautorzy³⁵⁹, czasami zupełnie niesłusznie, efektywność (*efficiency*) jest utożsamiana ze skutecznością (*effectiveness*). Przywołani autorzy uważają, że efektywność powinna być pojmowana jako relacja między nakładem a efektem (poprawa efektu bez wzrostu nakładów lub otrzymanie tego samego efektu przy zmniejszeniu nakładów oznaczają wzrost efektywności), a skuteczność odnosić się do poziomu osiągnięcia założonych celów.

Według Kancelarii Prezesa Rady Ministrów³⁶⁰ efektywność i skuteczność jako podstawowe elementy sprawności (*performance*) stanowią parametr oceny rządowej i samorządowej za powierzone mienie.

Kancelaria Prezesa Rady Ministrów³⁶¹ uważa że, efektywność w zarządzaniu gminami dotyczy pomiaru relacji produkty – nakłady, czyli oceny stopnia sukcesu w dostarczaniu zdefiniowanych produktów po najniższym koszcie, przy zachowaniu pożądanej jakości. Produkt rozumiany jest szeroko i obejmuje wszystko, co jest dostarczane w wyniku realizacji zadań publicznych - zarówno dobra materialne, jak i usługi, np.: wybudowana droga, zakończone postępowanie prokuratorskie, wydana decyzja administracyjna. Według Kancelarii Prezesa Rady Ministrów skuteczność odnosi się do relacji produkt – wynik i dotyczy stopnia osiągania zamierzonych wyników oraz wskazuje, czy dostarczane produkty przyczyniają się do realizacji priorytetów i celów władzy publicznej. Sprawność odnosi się do relacji nakład - wynik i dotyczy stopnia osiągania zamierzonych wyników oraz wskazuje, czy poniesione nakłady pozwoliły na realizację celów jednostki.

³⁵⁷ Juzwiszyn J., Rybicki W., Smoluk A. (2005), *O definicji efektywności. Rozważania nad celowością w naturze i rozwoju*; [w]: red. Dudycz T., *Efektywność – rozważania nad istotą i pomiarem*, Prace naukowe nr 1060, Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław, s. 192.

³⁵⁸ Bielski M. (1996), op. cit., s. 103.

³⁵⁹ Perło D., Poniatowicz M., Salachna M. (2010), *Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego*, Walter Kluwer Polska Sp. z o.o., <http://lex.online.wolterskluwer.pl>, [dostęp: 05.11.2015 r.].

³⁶⁰ Por. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów (2011), op. cit., s. 10.

³⁶¹ Por. Ibidem, s. 13-15.

Efektywność w realiach samorządowych jest skutkiem respektowania kilku fundamentalnych zasad³⁶²:

- poprzedzenie decyzji budżetowych opracowaniem strategii rozwoju (zanim wydasz pieniądze, pomyśl, jak zrobić z nich najlepszy użytek),
- wieloletnie planowanie inwestycji (mierz siły na zamiary),
- wprowadzenie zadaniowego ujęcia budżetu w miejsce „budżetu historycznego” („budżet zadaniowy”- programy osiągania konkretnych celów z rozbiem kosztów realizacji na poszczególne zadania; „budżet historyczny” - coroczne powielanie tej samej struktury budżetu waloryzowanego jedynie ze względu na inflację),
- systematyczne usamodzielnianie jednostek wykonujących zadania samorządowe prywatyzacja, stosowanie formy zakładu budżetowego, powierzanie wykonywania usług publicznych organizacjom pozarządowym, powierzanie zadań komunalnych i środków na ich wykonywanie samorządom dzielnic i samorządom osiedlowym),
- stosowanie otwartych przetargów w celu minimalizacji wydatków,
- podejmowanie wspólnych przedsięwzięć z innymi jednostkami samorządu w celu poszerzenia oferty usług i obniżenia kosztów,
- efektywną promocję i umiejętne stosowanie ulg i zwolnień podatkowych w celu przyciągnięcia inwestorów tworzących nowe miejsca pracy,
- inwestycje infrastrukturalne (drogi, sieć telefoniczna, elektryczna, gazowa, wodociągowa itp.),
- wspieranie przedsiębiorczości (zakładanie funduszy pożyczkowych i gwarancyjnych, programy edukacyjne, inkubatory przedsiębiorczości).

Efektywność więc, nie może być oparta na jednej mierze, musi być podejściem wielowymiarowym, wspierającym proces decyzyjny oraz umożliwiającym ocenę tych decyzji. Koncepcję wielowymiarowego ujęcia efektywności organizacji opracował M. Bielski. Koncepcja zwiera siedem wymiarów efektywności, które zostały podzielone na trzy obszary³⁶³:

1) Ocena dokonywana z poziomu organizacji i punktu widzenia jej interesów, choć mogą być też wykorzystywane do ocen zewnętrznych:

- wymiar rzeczowy – mówi o tym, na ile organizacja jest efektywna w zaspokajaniu potrzeb społecznych albo w jakim stopniu osiąga swoje cele zewnętrzne. Wymiar

³⁶² www.frdl.org.pl/pliki/frdl/document/publikacjeFRDL/Poradnik%20dla%20radnych_ABC_samorzadu.pdf, [dostęp: 15.11.2015r.].

³⁶³ Bielski M. (1996), op. cit., s. 114-117.

ten pomija koszt osiągania celów. Wymiar ten ma szczególne zastosowanie dla oceny efektywności organizacji niekomercyjnych, które zaspokajają potrzeby społeczne trudniej przeliczalne według nakładów i efektów,

- wymiar ekonomiczny – obejmuje kryteria wyrażające relację między efektami a nakładami, gdzie kryteriami oceny jest wydajność (ludzi, urządzeń), produktywność (środków trwałych, majątku) lub rentowność. W organizacjach niekomercyjnych wymiar ekonomiczny ma mniejsze znaczenie od wymiaru rzeczowego. Miarą efektywności ekonomicznej w tych organizacjach jest tylko dynamika nakładów, np. ich zmniejszenie w stosunku do poprzedniego okresu, przy tych samych efektach, wyrażonych rzeczowo,
- wymiar systemowy – jest wyrazem „zdrowia systemu” i jego zdolności do istnienia w danym otoczeniu. Kryteriami oceny tego wymiaru efektywności są długofalowe cele organizacji: przetrwanie i rozwój oraz zdolność do zmian przystosowawczych, czyli adaptacja do otoczenia. Rozwój i adaptacja będą wyrażać się we wzroście organizacji, inwestycjach, podejmowaniu nowych kierunków działalności,
- wymiar „polityczny” – chodzi tu o politykę organizacji w stosunku do innych podmiotów, czyli odnosi się do relacji organizacji z otoczeniem. Kryteriami wymiaru „politycznego” mogą być pozycja przetargowa organizacji w stosunku do otoczenia, pozycja monopolisty.

2) Efektywność organizacji w kategoriach jej społecznego nadsystemu:

- wymiar polityczny – odnosi się do efektywności organizacji w utrwalaniu (lub naruszaniu) istniejącego w danym kraju ładu polityczno-społecznego. Jest to efektywność z punktu widzenia interesów nie jej samej, a rządzącej klasy lub ugrupowania politycznego,
- wymiar kulturowy – odnosi się do zdolności organizacji do utrwalania wartości i norm, które pozwalają zachować tożsamość kulturową społeczeństwa, a także do ich wkładu do rozwoju kultury szeroko rozumianej i jej adaptacji do zmian w skali światowej.

3) Efektywność organizacji w zaspokajaniu szeroko rozumianych potrzeb uczestników:

- wymiar behawioralny – obejmuje takie kryteria, jak satysfakcja z pracy, nasilenie konfliktów wewnętrznych, morale pracowników itp. Wyraża ona interesy uczestników organizacji i służy głównie ocenie nie tylko z ich z punktu widzenia.

Efektywność w tym wymiarze może podnosić efektywność w innych wymiarach: rzeczowym, ekonomicznym, systemowym.

„Różnorodność wymiarów efektywności organizacji i różne możliwe punkty widzenia: samej organizacji, nadsystemu, jednostki ludzkiej, powodują że nie tylko nie jest konieczne dokonywanie oceny wszystkich aspektów efektywności jednocześnie, ale nie jest to także ani pożądane, ani możliwe. Kierownictwo organizacji czy dominująca w niej koalicja musi dokonać wyboru wymiarów i odpowiadającym im kryteriów oceny efektywności tak, jak dokonuje wyboru i hierarchizacji operacyjnych celów. Prowadzi to do wniosku, że nie tylko nie da się wyprowadzić jednego syntetycznego kryterium efektywności organizacji. System taki musi być skonstruowany indywidualnie, biorąc pod uwagę funkcję genotypową organizacji, zestaw bieżących celów i uznawaną przez kierownictwo hierarchię ich ważności, wreszcie cel, z punktu widzenia którego dokonuje się oceny”³⁶⁴ oraz odmienne potrzeby różnych interesariuszy.

Zatem, „uwzględniając powyższe uwagi oraz główne determinanty pomiaru efektywności organizacji publicznych istnieją przesłanki do rozpatrywania jej co najmniej w dwóch obszarach: ekonomicznym i społecznym. W obu aspektach istota tkwi w uzyskaniu większych efektów w stosunku do nakładów. Zauważyć jednak można, że w przypadku poszukiwania efektywności w ujęciu ekonomicznym zarówno efekty, jak i nakłady są łatwiej mierzalne niż w odniesieniu do efektywności w ujęciu społecznym, w którym nie jest to tylko prosty rachunek ekonomiczny. Oceniając działania organizacji publicznych często mamy do czynienia z miarami subiektywnymi i efektami trudno mierzalnymi, a najważniejszym problemem jest konieczność uzyskania akceptacji interesariuszy dla realizowanych kierunków alokacji i uzyskanych rezultatów, co niekoniecznie pokrywać się musi (i najczęściej się niepokrywa) z efektywnością rozumianą ekonomicznie”³⁶⁵.

W literaturze przedmiotu szeroko omawiane są problemy związane z pomiarem efektywności i skuteczności świadczonych usług przez jednostki sektora finansów publicznych, w tym gmin. Niezaprzeczalnie kierowanie się wielowymiarową efektywnością jest bardzo istotne, „ponieważ pomiar efektywności umożliwia oszacowanie skutków działania, ocenę efektywności użytkowania zasobów, a także stopnia, w jakim podjęte działania odpowiadają polityce oraz zamierzeniom organizacji i w tym sensie jest częścią

³⁶⁴ Bielski M. (1996), op. cit., s. 119.

³⁶⁵ Frąckiewicz-Wronka A. (2010), *Pomiar efektywności organizacji jako obszar konwergencji metod, narzędzi i instrumentów zarządzania między sektorami biznesowymi a publicznym*, Wydawnictwo Politechniki Śląskiej, Gliwice, s. 14.

projektu organizacji w jego wymiarze procesowym”³⁶⁶. Wykorzystanie miar efektywności w procesie decyzyjnym i ich oceny w polskich gminach jest nadal nieusystematyzowane i trudne do wdrożenia. „Może się to wydawać zaskakujące, ale w praktyce realizacja zadań w samorządach poddana jest jedynie ocenie celowości i zgodności z prawem. Dominującą zatem kulturą wydatkowania środków jest skuteczność (*effectivity*), a nie efektywność (*efficiency*). Liczy się przede wszystkim realizacja zadania – zasadność takich, a nie innych wydatków ma tu mniejsze znaczenie”³⁶⁷. W Polsce, z punktu widzenia systemu budżetowego państwa, efektywność nie stanowi istotnego kryterium oceny wydatkowania środków publicznych. Zaprezentowane podejście poddawane jest krytyce, czego skutkiem są zmiany legislacyjne finansów publicznych. Celem tych działań jest wdrażanie do zarządzania jednostkami publicznymi koncepcji *New Public Management*³⁶⁸, którego głównymi postulatami jest pomiar wyników działania i efektywności. Zatem głównym celem tej koncepcji jest usprawnienie zarządzania i efektywność podejmowanych działań w jednostkach sektora publicznego, w tym gminach. Poprawa zarządzania w sektorze publicznym w kierunku modelu menedżerskiego możliwa jest dzięki implementacji narzędzi i technik zarządzania i rachunkowości wykorzystywanych przez jednostki sektora prywatnego. Proces ten wymaga jednak jeszcze wielu zmian legislacyjnych, zmian świadomości zarządców gmin i urzędników, a także implementacji różnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Obecnie w Polsce wdrażany jest budżet zadaniowy, który jest rekomendowany przez koncepcję NPM. Problematyka budżetu zadaniowego jest przedmiotem kolejnego podrozdziału niniejszej dysertacji.

3.3. Budżet zadaniowy jako instrument zwiększenia sprawności polskich gmin

3.3.1. Budżet zadaniowy jako narzędzie menedżeryzmu w polskich gminach

Postbiurokratyczne modele zarządzania publicznego, takie jak nowe zarządzanie publiczne (NPM) czy *governance*, przebudowały nie tylko teoretyczny, lecz także praktyczny krajobraz administracji publicznej, i to w skali globalnej³⁶⁹. Dynamika przemian społeczno-gospodarczych spowodowała wzrost świadomości i potrzeb informacyjnych obywateli wobec gmin, współdziałania z lokalnymi społecznościami oraz efektywnego zarządzania powierzonymi zasobami.

³⁶⁶ Ibidem, s. 12.

³⁶⁷ Lubińska T., Będzieszek M., Marska-Dzioba N. (red.) (2015), op. cit., s. 193.

³⁶⁸ Zagadnienie NPM zostało omówione szczegółowo w rozdziale I niniejszego opracowania.

³⁶⁹ Sześciło D. (2012), *O pomostach między prawem a współczesnymi nurtami zarządzania publicznego*, Zarządzanie Publiczne Nr 4 (22), s. 5.

Wychodząc naprzeciw tym oczekiwaniom i tendencjom „realizacja misji publicznej przez jednostki samorządu terytorialnego wymaga ciągłego doskonalenia metod zarządzania wykorzystywanych w tych podmiotach. Dotyczy to w szczególności doskonalenia obszaru zarządzania finansami, które powinno być ukierunkowane na stałe podwyższanie efektywności gospodarowania środkami publicznymi. Wyrazem tego jest rozpowszechnienie na szczeblu samorządowym nowoczesnych metod budżetowania utożsamianych z budżetem zadaniowym”³⁷⁰.

Według J. Komorowskiego³⁷¹ istotne znaczenie w procesie wyboru rozwiązań budżetowania ma zrozumienie potrzeb i oczekiwań związanych z tą metodą zarządzania w organizacji. Ponadto, cytowany autor podkreśla, że tworzenie i udoskonalanie procedury budżetowania powinno być działaniem zgodnym z celami strategicznymi jednostki. Zatem, według J. Komorowskiego, podstawowym celem budżetowania jest dyscyplinowanie i kontrola wydatkowania środków finansowych stanowiących element kreowania działalności proefektywnościowej i nie powinno być rozwiązaniem doraźnym, lecz systemowym.

Jak już zostało wspomniane wcześniej, budżet zadaniowy³⁷² (*Performace based budgeting*) jest jednym z narzędzi wykorzystywanym w filozofii Nowego Zarządzania Publicznego. Narzędzie to jest wizytówką rozwoju menedżeryzmu, czyli nowoczesnego zarządzania podmiotami sektora publicznego w Polsce, w tym gmin opartego na rachunku ekonomicznym. Budżet zadaniowy jest także rekomendowany przez największe instytucje świata: Bank Światowy, Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju oraz

³⁷⁰ Franek S., Będziaszek M., Lubińska T. (2011), *Budżet efektów samorządu terytorialnego (BEST) – koncepcja i uwarunkowania*, [w:] Wyzwania dla samorządów w nowej perspektywie europejskiej. VII Forum Samorządowe, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 682. Ekonomiczne problemy usług nr 76, Szczecin, s. 83.

³⁷¹ Por Komorowski J. (1997), *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 25.

³⁷² W literaturze przedmiotu można wyróżnić także inne metody budżetowania, czyli planowania: metoda przyrostowa (*incremental budgeting*), metoda planowania wydatków zgodnie z ich rodzajem (budżetowym) układem klasyfikacyjnym (*line-item budgeting*), programowanie budżetowe (*program budgeting*), metoda planowania „od zera” (*zero-based budgeting*), wynikowe (zadaniowe) planowanie wydatków (*performance budgeting*), planowanie wydatków w oparciu o oczekiwane rezultaty (*results-oriented budgeting*). Natomiast w zakres pojęciowy budżetu zadaniowego może wchodzić wiele modeli i koncepcji. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) wyróżniła jego trzy główne typy. Są to: budżet zadaniowy prezentacyjny (*presentational budget*), budżet zadaniowy informujący o efektywności (*performance-informed budget*) oraz efektywnościowy budżet zadaniowy (*direct/formula performance budgeting*). Szerzej na ten temat dalszej części niniejszego podrzdziału. Por. Filipiak B. (2011), *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa, s. 57; Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A (2001), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi ABSOLWENT Sp. z o.o., Łódź, s. 665-672; Postuła M., Perczyński P. (red) (2010), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, s. 30; Suchecki A. M. (2013), *Metoda budżetowania zadaniowego w publicznym finansowaniu kultury w Polsce*, STUDIA OECONOMICA POSNANIENSIA vol. 1, no. 4 (253), Poznań, s. 65.

Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Komisję Europejską w celu poprawy efektywności zarządzania i przejrzystości finansów publicznych³⁷³.

Obecnie, budżet zadaniowy wykorzystywany jest, w różnym zakresie, w wielu krajach europejskich³⁷⁴. Przyjęte rozwiązania budżetu zadaniowego w poszczególnych państwach wynikają głównie z uwarunkowań polityczno-ekonomicznych³⁷⁵.

Sposoby implementacji budżetu zadaniowego, a także konieczność dostosowywania tego narzędzia do potrzeb konkretnego państwa sprawiło, że koncepcja budżetu zadaniowego ulega ciągłej ewolucji. Zatem, spowodowało to także rozbieżność w definiowaniu samego terminu „budżet zadaniowy” w literaturze przedmiotu. W Polsce wielu naukowców podjęło próbę zdefiniowania pojęcia „budżet zadaniowy”. W tabeli 11 zostały zaprezentowane definicje różnych autorów, które według Autorki zasługują na uwagę.

³⁷³ Szerzej na ten temat: Postuła M., Podstawka M. (2011), *Budżet zadaniowy w Polsce*, Zeszyty Naukowe UNIwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach nr 89, Siedlce; Szpringer Z. (2013), *Budżet zadaniowy Polski w świetle doświadczeń międzynarodowych*, Nr 1(33), Studia BAS, Warszawa, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/\\$file/Studia_BAS_33.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/$file/Studia_BAS_33.pdf), [dostęp: 20. 03.2017 r.].

³⁷⁴ Kraje, w których wdrożono budżet zadaniowy na wszystkich szczeblach administracji publicznych: Słowacja, Słowenia, Czechy, Litwa, Holandia, Norwegia; wdrożono budżet zadaniowy, ale nie objęto nim parlamentu: Francja, Hiszpania, Łotwa, Wielka Brytania, Włochy, Finlandia, Estonia; wdrożono częściowo budżet zadaniowy: Dania (dla niektórych obszarów np. uniwersytety), Portugalia, Polska, Grecja; nie wdrożono budżetu zadaniowego: Austria, Belgia, Niemcy. Część z wymienionych państw wykorzystuje budżet zadaniowy jako kompleksowe rozwiązanie zastępujące dotychczasowy model budżetu, inne zaś implementują jedynie elementy programowania zadaniowego jako narzędzie uzupełniające do budżetu tradycyjnego. Szerzej na ten temat w dalszej części niniejszego rozdziału dysertacji. Por. Adamiec J. (2010), *Budżet zadaniowy w krajach Unii Europejskiej*, r 10 (35), Biuro Analiz Sejmowych BAS, 2010, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/3795A0756D675ED1C12576EE002A3F88/\\$file/Analiza_%20BAS_2009_35.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/3795A0756D675ED1C12576EE002A3F88/$file/Analiza_%20BAS_2009_35.pdf) [dostęp: 20.03.2017 r.], [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/\\$file/Studia_BAS_33.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/$file/Studia_BAS_33.pdf).

³⁷⁵ Budżet zadaniowy występuje nie tylko w krajach europejskich, ale także na całym świecie (m.in. USA, Nowa Zelandia), lecz z uwagi na specyficzny kształt systemu prawa i systemu finansów publicznych, próba przeniesienia całokształtu wypracowanych wzorców przez te państwa w zakresie budżetowania zadaniowego na grunt państw rozwijających, w tym także w Polski, wymagałoby zbyt głębokich zmian w administracji publicznej.

Tabela 11. Definicje budżetu zadaniowego według różnych autorów

Autor	Definicja
T. Lubińska A. Lozano Platonoff T. Strąk	Istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenia zarządzania wydatkami publicznymi poprzez cele odpowiednio konkretyzowane i zhierarchizowane na rzecz osiągania określonych efektów, mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników. Budżet zadaniowy pozwala na ustalenie, które zadania są najważniejsze dla realizacji celów, oraz za pomocą mierników ukazuje, w jakim stopniu zostały one wykonane.
M. Olczak	To jedna z nowoczesnych form zarządzania finansami publicznymi. Nowy sposób budżetowania to nie tylko końcowy dokument, ale system planowania, wykonywania i sprawozdawczości. Zakres informacji podany w sposób opisowy w budżecie zadaniowym pozwala mieszkańcom i inwestorom na wyrobienie sobie własnego zdania na temat kondycji finansowej miasta, planowanych inwestycji oraz kosztów funkcjonowania samorządu.
S. Owsiak	Plan finansowy podmiotu publicznego, w którym, niezależnie od obowiązującej klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych, zapisane są konkretne zadania charakteryzujące niejednorodnością. Zadanie ma określony (ilościowo i jakościowo) cel, koszt, wskaźnik efektywności, wskazana jest także osoba odpowiedzialna za jego realizację.
B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak	Istotą budżetu zadaniowego jest zarządzanie środkami publicznymi przez cele. Cele te są skonkretyzowane oraz ich realizacja następuje według określonej hierarchii. Na każdym etapie realizacji zadań w ramach określonego celu za pomocą odpowiednich mierników mierzy się ich efektywność. Budżet zadaniowy pozwala ustalić, które zadania są dla danego celu najważniejsze i zmierzyć, jak zostały ustalone.
M. Postuła, P. Perczyński	Metoda zarządzania środkami publicznymi ujmowana jako skonsolidowany plan wydatków jednostek sektora finansów publicznych – sporządzany w horyzoncie dłuższym niż rok, w układzie funkcji państwa, zadań i podzadań budżetowych wraz z miernikami określającymi stopień realizacji celu.
B. Rudowicz	Istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania środkami publicznymi poprzez cele odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane, na rzecz osiągania określonych rezultatów, realizacji zadań, mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników
A. Wernik	Istota budżetu zadaniowego polega na precyzyjnym określeniu zadań, które mają być finansowane ze środków budżetowych oraz stosowaniu odpowiednich mierników które umożliwiłyby ocenę efektów uzyskanych w wyniku ponoszonych wydatków budżetowych.
Kancelaria Prezesa Rady Ministrów	To narzędzie oparte o koncepcję zarządzania przez cele P. F. Drucera, wpisując się w metodykę zarządzania sprawnością i wydajnością działania (<i>performance management</i>).
OECD	Budżet zadaniowy jest formą budżetowania, która relacjonuje alokowane fundusze do mierzalnych efektów
Ustawa o finansach publicznych	Skonsolidowany plan wydatków na rok budżetowy i dwa kolejne lata państwowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych sporządzany w układzie zadań budżetowych wraz z celami i miernikami stopnia realizacji celów. Układ zadań jest także określany w niniejszej ustawie jako zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz: a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów, b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione – wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie literatury przedmiotu: Gostomczyk B. (2012), *Budżet zadaniowy w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718. Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 53, Szczecin, s. 468 - 469; Lubińska T. (red.) (2007), *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Difin, Warszawa, s. 9; Urbaniak G, Strumnik A. (2011), *Budżet zadaniowy jako instrument zarządzania finansami sądów powszechnych i edukacji ekonomicznej*, [w:] Owsiak S. (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 226; Ustawa o finansach publicznych; Winiarska K. (red.) (2012), *Budżet zadaniowy w teorii i praktyce*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 4.

Analiza zebranych w tabeli 11 poglądów prowadzi do wniosków, że za budżet zadaniowy można uznać plan podejmowanych przez jednostkę działań, skalsyfikowany w postaci zestawu zadań w perspektywie dłuższej niż rok. Należy podkreślić, że charakterystycznym

atrybutem budżetu zadaniowego jest zestaw mierników wykonania zadań, które pozwalają określić efektywność zarządzania jednostkami sektora publicznego oraz umożliwiają mieszkańcom i inwestorom na wyrobienie własnego zdania na temat kondycji finansowej gminy, planowanych inwestycji oraz kosztów funkcjonowania samorządu.

Omawiając zagadnienia związane z budżetem zadaniowym należy wspomnieć, że zgodnie z metodologią przyjętą i rozpowszechnianą przez OECD w procesie implementacji budżetu zadaniowego można wyróżnić trzy zasadnicze stadia użyteczności tego narzędzia³⁷⁶:

- *Prezentacyjny budżet zadaniowy (Presentational Budget)* – w tym układzie informacje uzyskane na podstawie wykonania budżetu w układzie zadaniowym (np. stopnia realizacji celu itd.) nie przekładają się na rozstrzygnięcia dotyczące alokacji środków na rok następny. Podejście to służy jedynie większej przejrzystości prezentowanych wydatków w celu poprawy jakości dialogu społecznego pomiędzy społeczeństwem, a politykami i urzędnikami, tworzącymi projekt budżetu – i nie zwiększa bezpośrednio efektywności wydatkowania środków publicznych.
- *Budżet zadaniowy informujący o efektywności (Performance-Informed Budgeting)* – charakteryzuje się tym, iż nie ma on wymiaru jedynie prezentowania wydatków publicznych w podziale na zadania wraz z opisem celów i wymiernych efektów, ale odnosi się również do zakładanych wyników i rezultatów wykonania w przyszłości. W tym modelu obserwuje się już powiązanie informacji płynących z wyników ewaluacji z decyzjami alokacyjnymi. Jednakże nie ma w nim wciąż mechanizmów automatycznych lub technicznych powiązań pomiędzy celami, osiągniętymi efektami ich realizacji, a finansowaniem (alokacją).
- *Budżet zadaniowy (efektywnościowy) (Performance Budgeting)* – to docelowe, najwyższe stadium rozwoju modelu budżetu zadaniowego. Istnieje bezpośrednie przełożenie pomiędzy alokacją środków na zadania, w odniesieniu do osiągniętych efektów mierzonych stopniem realizacji celów przez poszczególnych dysponentów. System ten jest używany bezpośrednio w procesie alokacji środków.

T. Strąk³⁷⁷ stawia tezę, że zarządzanie wydatkami publicznymi musi być wkomponowane w system zarządzania dokonaniami (sprawnością) jednostki (*performance management*)³⁷⁸,

³⁷⁶ Postuła M., Perczyński P. (red) (2010), op. cit., s. 30.

³⁷⁷ Strąk T. (2012), *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa, s. 138.

³⁷⁸ Fundamentem koncepcji zarządzania dokonaniami (*performance management*) jest wykorzystanie informacji o wynikach działań publicznych w celu dostarczenia lepszych usług przez sektor publiczny. Skuteczność tej metody wymaga identyfikacji celów działań publicznych, następnie zdefiniowania powiązań pomiędzy celami i wskaźnikami mierzącymi działalność sektora publicznego. Koncepcja ta powstała i jest rozwijana zarówno w oparciu o dobre praktyki w sektorze publicznym, jak i prywatnym. W tej metodzie budżetowania

zaś kluczowym elementem systemu zarządzania dokonaniaми jest budżetowanie zadaniowe (*performace budgeting*). Cytowany autor podkreśla, że *performance management* jest metodą zarządzania bazującą na koncepcji zarządzania przez cele P. F. Druckera.

Obecnie obowiązujące regulacje w Polsce nakładają obowiązek stosowania budżetu zadaniowego jedynie na szczeblu centralnym (budżet państwa). Gminy i inne jednostki samorządu terytorialnego mogą indywidualnie podjąć uchwałę lub zarządzenie wdrażające to narzędzie. „Warto podkreślić jednak, że zasady budżetu zadaniowego funkcjonują w zakresie m. in. projektów dofinansowanych ze środków budżetu UE, gdzie do czynienia mamy zarówno z celami, jak i miernikami i ich wartościami docelowymi”³⁷⁹. Natomiast w statystykach międzynarodowych stosowana jest jednak inna klasyfikacja wydatków publicznych, znana jako COFOG³⁸⁰.

Ponadto, jak twierdzą E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg i M. Tomalak³⁸¹, zadaniowe podejście do konstrukcji budżetu, czyli powiązania każdego wydatku z konkretnym zadaniem, wynika z zastosowania przez JST art. 44 ustawy o finansach publicznych. Artykuł ten określa podstawowe zasady realizacji wydatków publicznych, zgodnie z którym wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele ustalone w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej JST i planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych i we wskazanych tam wysokościach w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad³⁸²:

- a) uzyskania najlepszych efektów z danych nakładów,
- b) optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów.

Pomimo, że ustawodawca nie narzucił na jednostki samorządu terytorialnego, w tym gminy, obowiązkowego sporządzania budżetu w układzie zadaniowym, nie mniej jednak mają one obowiązek przygotowywać wieloletnią prognozę finansową (WPF), która dzięki zastosowaniu budżetu zadaniowego może stać się w pełni efektywnym narzędziem zarządzania. „Można więc stwierdzić, iż obowiązek tworzenia WPF przez jednostki

wykorzystywane są narzędzia, które początkowo były dedykowane dla przedsiębiorstw, ale także proces implementacji przebiegał odwrotnie, czyli implementacja do praktyki przedsiębiorstw koncepcji, które pierwotnie były domeną organizacji nienastawionych na zysk. Zatem zastosowanie tej koncepcji można także odnaleźć w sektorze prywatnym. Por. Strąk T. (2012), op. cit., s. 138-140. Szerzej na ten temat w rozdziale IV niniejszej dysertacji.

³⁷⁹ Franek S. Będziaszek M., Lubińska T. (2011), op. cit., s. 84.

³⁸⁰ Klasyfikacja wydatków i przychodów administracji publicznej COFOG (*Classification of the Functions of Government*). Klasyfikacja ta została wprowadzona przez Organizację Narodów Zjednoczonych, a jest stosowana m.in. przez Unię Europejską.

³⁸¹ Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M. (2015), *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, PRESSCOM, Wrocław, s. 79-80.

³⁸² Szerzej na ten temat: Ibidem, s. 73-74.

samorządu terytorialnego, w tym gminy, jest początkowym etapem procesu wdrażania w nich budżetu zadaniowego”³⁸³, ponieważ „gdy budujemy budżet zadaniowy, a więc gdy planujemy zadania i wydatki tylko na jeden rok, możemy jedynie oceniać, czy realizacja zadania przebiega zgodnie z planem, a więc czy zaplanowane przedsięwzięcia są wykonywane, możemy więc oceniać produkty, a nie ostateczne efekty, czyli wpływ działań administracji na jakość życia mieszkańców. Dopiero w planach wieloletnich uzasadnione jest zastąpienie mierników produktu miernikami efektu i oddziaływania, służącymi zbadaniu, czy działania administracji przyniosły zakładane efekty”³⁸⁴.

Zdaniem Autorki, budżet samorządowy powinien stanowić instrument realizacji strategicznych planów, a nie plan finansowy bieżących zadań. W związku z powyższym Autorka uważa, iż wdrożenie budżetu zadaniowego w gminach umożliwiłoby powiązanie go ze strategią rozwoju oraz wieloletnimi planami finansowymi i inwestycyjnymi, a także innymi narzędziami strategicznej rachunkowości zarządczej jak BSC.

Praktyka pokazuje jednak, że samorządy traktują budżet zadaniowy jako opcję możliwą do wdrożenia i w większości gmin nie jest on wykorzystywany³⁸⁵. Należy zatem się zastanowić, czy budżet zadaniowy służy poprawie skuteczności i efektywności wydatkowania środków publicznych? Czy postrzegany jest on jak kolejny obowiązek prawny do wypełnienia przez gminy? Czy skarbnicy oraz dysponenti środków publicznych (wójt, burmistrz, prezydent) widzą potrzebę zmian w systemie rachunkowości? Zdaniem Autorki, ważne jest, aby zapoznać się z ich stanowiskiem. Należy jednak mieć na uwadze wiele obaw skarbników oraz zarządców gmin, które pojawiają się podczas rozważań na temat zmian w systemie rachunkowości gmin wynikających m. in. z: konserwatyzmu w zarządzaniu gminami, niechęci do nowości i zmian, braku potrzeb informacyjnych w zakresie rachunkowości zarządczej, wiedzy oraz nakładów finansowych i osobowych.

Analiza wyników badania opinii skarbników odnośnie wprowadzania nowych instrumentów wspomagania zarządzania (budżet zadaniowy, instrumenty i narzędzia rachunkowości zarządczej) w województwie łódzkim przeprowadzonych w 2016 i 2017 r. zostaną przedstawione w dalszej części niniejszej dysertacji (rozdział V).

³⁸³ Winiarska K. (red.) (2012), op. cit., s. 10-11.

³⁸⁴ Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M. (2015), op. cit., s. 79-80.

³⁸⁵ Na podstawie badań ankietowych gmin w województwie łódzkim przeprowadzonych przez Autorkę żadna gmina nie wdrożyła budżetu zadaniowego.

3.3.2. Budżetowanie jako podstawa działalności gmin

Budżet tradycyjny jest narzędziem planowania wydatków w perspektywie jednego roku. „Wykształcona przez stulecia zasada „roczności” budżetowania wynika przede wszystkim z konieczności zachowania kontroli parlamentu nad władzami wykonawczymi odnośnie do realizowanych funkcji, programów, zadań itd. zapisanych w budżecie państwa (gminy, powiatu, województwa). Przyjęta zasada budżetu państwa pozwala też, przynajmniej w ujęciu abstrakcyjnym, dostosowywać budżet państwa, zwłaszcza jego stronę wydatkową, do zmieniających się potrzeb społeczeństwa i gospodarki”³⁸⁶.

„Budżet w układzie tradycyjnym (*Line-item budget*), którego cechą charakterystyczną jest to, że jest on opracowany w formie tablic ujmujące pozycje dochodów i wydatków (w różnym stopniu szczegółowości) zgodnie z klasyfikacją budżetową, stąd niekiedy budżet taki nazywany jest również budżetem pozycji”³⁸⁷ (budżetowych lub budżetem w układzie klasyfikacji. W Polsce obowiązująca klasyfikacja budżetowa składa się z części, działów i rozdziałów i paragrafów. „Struktura wydatków w budżecie tradycyjnym ma charakter niejednorodny. O ile działy mają charakter przedmiotowy (planowane są wydatki poszczególnych instytucji), o tyle zarówno części, jak i rozdziały mają charakter przedmiotowo – podmiotowy, co powoduje niemożność odróżnienia realizowanego zadania publicznego od podmiotu, któremu powierzona jest realizacja”³⁸⁸. Dlatego też, pomiar rezultatów w oparciu o tradycyjną klasyfikację jest w wielu przypadkach zadaniem niezwykle trudnym, a wręcz niemożliwym.

Ponadto, jak podkreśla S. Owsiak³⁸⁹, wraz z rozwojem stosunków budżetowych, rosnącą rolą budżetu państwa (finansów publicznych) w życiu społeczno-gospodarczym, przynależności różnych państw do ugrupowań gospodarczych i walutowych, i w związku z tym spełnienia warunków konwergencji³⁹⁰, powstała konieczność wydłużenia prognoz i planowania finansowego (budżetowego). W związku z tym, zdaniem S. Owsiaaka, zasada

³⁸⁶ Owsiak S. (2013), *Wieloletnie planowanie finansowe a funkcjonowanie budżetu zadaniowego*, *Studia BAS*, Nr 1(33), źródło: www.bas.sejm.gov.pl, s. 38, [dostęp: 12.12.2016 r.].

³⁸⁷ Owsiak S. (2002), *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa, s.85.

³⁸⁸ Zawadzka-Pąk U. K. (2013), *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk, s. 23.

³⁸⁹ Por. Owsiak S. (2013), op. cit., s. 38-40.

³⁹⁰ Przykładem tego są programy konwergencji związane z ubieganiem się o członkostwo w strefie euro, programy naprawcze w przypadku krajów należących do Unii Europejskiej a naruszających fiskalne kryteria konwergencji. Programy takie wykraczają poza okres jednego roku, a tzw. konsolidacja fiskalna (finansów publicznych) zawiera informacje na temat pożądanych trendów w sferze dochodów publicznych, wydatków publicznych, salda bilansu instytucji rządowych i samorządowych, długu publicznego. Szerzej na ten temat: Owsiak S. (2013), op. cit., s. 38-40.

„roczności” nie spełnia tych wymogów, ponieważ jest związana ze zbyt krótkim horyzontem czasowym, na który uchwalane są dochody i wydatki budżetowe.

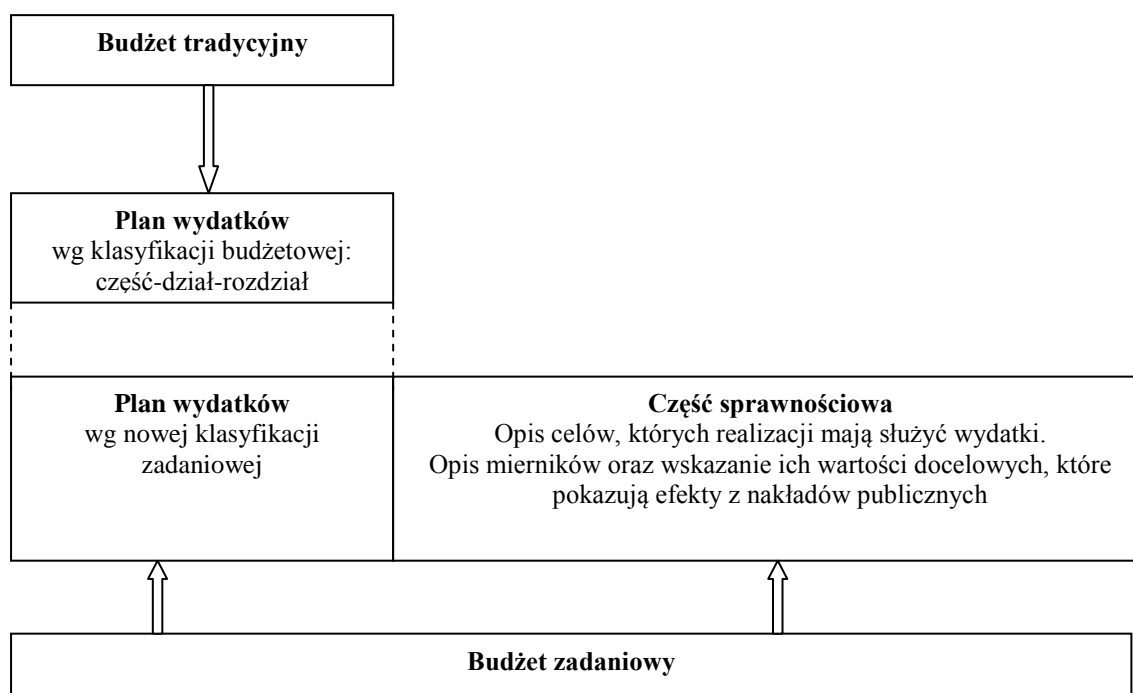
Należy w tym miejscu także podkreślić, że budżet zadaniowy powstaje równolegle do projektu uchwały budżetowej (por. rys. 4) i niejednokrotnie stanowi integralną część uchwały budżetowej³⁹¹, ponieważ zawiera on uzasadnienie przyjętych kalkulacji wydatków samorządowych oraz określa efekty realizacji zadań odpowiednio dobranymi miernikami. Zatem, zakres budżetu zadaniowego jest szerszy od tradycyjnego budżetu, ponieważ zawiera tzw. część sprawnościową (zadaniową), która przedstawia, jakim celom służą wydatki publiczne i jakie efekty uzyskuje się z nakładów publicznych. Wydatki te, z przedstawieniem ich rocznego limitu, dzieli się między funkcje, zadania, podziałania i działania³⁹². Część zadaniowa budżetu umożliwia nowoczesne zarządzanie ponoszonymi nakładami na wszystkich etapach procesu budżetowania. Można tu wydzielić dwa etapy: etap tworzenia oraz etap realizacji. Taki układ budżetu zwiększa jego przejrzystość. Dla każdego z tych elementów określa się cel, miernik i wartość końcową³⁹³. „Budżet zadaniowy pozwala także na ustalenie jednoosobowej odpowiedzialności za wykonywanie poszczególnych działań, które na bieżąco uczestniczą w procesie powstawania budżetu”³⁹⁴.

³⁹¹ Konwersja tradycyjnego budżetu na budżet zadaniowy powinna uwzględniać dopasowanie struktury budżetu zadaniowego do specyfiki i konkretnych potrzeb gmin. Najczęściej proces ten przebiega w kilku etapach: 1. Budowa struktury budżetu zadaniowego; 2. Powiązanie tradycyjnej klasyfikacji budżetowej ze strukturą budżetu zadaniowego; 3. Zdefiniowanie struktury wydatków dla zadań merytorycznych i usługowych, w tym przyjęcie zasad rozliczania działu 750 – Administracja publiczna; 4. Identyfikacja wydatków (kosztów) budżetowych z podziałem na wydatki (koszty) bezpośrednie i pośrednie; 5. Określenie zasad alokacji wydatków (kosztów) między zadania, podzadania, działania; 6. Określenie zasad ewidencji księgowej – zakładowy plan kont (możliwych jest kilka wariantów rozliczania wydatków w układzie zadaniowym (w systemie rachunkowości): ewidencja pozabilansowa, rozbudowa analityki, wykorzystanie zespołu 5, konta wielowymiarowe), algorytmy rozliczania wydatków (kosztów) pośrednich, ewidencja budżetu zadaniowego, sprawozdawczość; 7. Zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym. Warto w tym miejscu podkreślić, że proponowane rozwiązania odnoszące się do rachunkowości związanej z budżetem zadaniowym nadal skupiają się na elementach wydatkowych – kwotowych, nie odnoszą się natomiast do powiązanych z zadaniami mierników – ich ewidencja i monitoring odbywają się zatem poza systemem księgowym – a więc naturalnie przyczynia się do wzrostu biurokracji. Oznacza to więc, że formalne wdrożenie metod budżetowania zadaniowego nie spowodowało istotnych zmian w sposobie planowania budżetowego. Budżet zadaniowy jest raczej „nakładką” na budżet sporządzany w tradycyjny sposób niż podstawą całego planowania budżetowego, powstaje budżet zadaniowy bez zadaniowego myślenia o budżecie. Por. Kaczmarek M. (2011), op. cit., s. 378-379; Korczakowski D. (2012), *Dylematy związane z wprowadzeniem budżetu zadaniowego w samorządach*, Studia Oeconomica Posnaniens col. 1, no. 3 (252), Poznań, s. 36; Misiąg W. (2013), *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego – refleksje i prognozy*, Studia BAS Nr 1(33), źródło: www.bas.sejm.gov.pl, [dostęp: 12.12.2016 r.], s. 89.

³⁹² Dla każdego realizowane podzadania oraz działania określa się planowane wydatki/koszty na dany rok budżetowy i kolejna lata, źródła finansowania planowanych wydatków oraz jednostki odpowiedzialne za ich realizację.

³⁹³ Por. Franek S. Będziaszek M., Lubińska T. (2011), op. cit., s. 84; Lubińska T. (red) (2009), *Nowoczesne zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa, s. 42; Winiarka K. (red.) (2012), op. cit., s. 17.

³⁹⁴ P. Laskowski (2012), *Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 247, s. 198.



Rysunek 4. Budowa budżetu zadaniowego.

Źródło: Lubińska T. (red.) (2009), *Nowoczesne zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa, s. 44.

System budżetowania zadaniowego powinien składać się z dwóch podstawowych elementów³⁹⁵:

- wieloletniego planu zadaniowego, w którym miernikami są wielkości pokazujące stopień realizacji założonych celów i odczuwalne dla mieszkańców efekty podejmowanych działań,
- rocznych budżetów zadaniowych, w których mierniki opisują przede wszystkim stopień wykonania założeń dotyczących rozmiarów i zaawansowania planowanych działań, a także mierników obrazujących stopień satysfakcji mieszkańców ze sposobu działania administracji i jej efektów pracy.

Koncepcję układu zadaniowego budżetu oraz stan jego wdrażania należy rozpatrywać w aspekcie czterech, wzajemnie ze sobą powiązanych podsystemów³⁹⁶:

- a) zadaniowy, rozumiany jako zbiór metod i technik, stosowanych do zbudowania – zgodnej z prawem materialnym - struktury zadań publicznych w układzie funkcji państwa, zadań budżetowych, podzadań budżetowych i działań, oraz określeniu - na każdym poziomie struktury zadań – celów do osiągnięcia oraz adekwatnych

³⁹⁵ Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M. (2015), op. cit., s. 79-80.

³⁹⁶ Najwyższa Izba Kontroli (2012), Informacja o wynikach – wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, kontroli, monitorowania i sprawozdawczości, KAP-4101-01/2011, Nr ewid. 27/2012/P/11/001/KAP, s. 15.

do poziomu struktury mierników stopnia osiągnięcia bądź realizacji zaplanowanych celów;

- b) finansowy, będący zbiorem metod i technik, stosowanych do zbudowania planu wydatków budżetu państwa bądź kosztów jednostki sektora finansów publicznych, niezbędnych do osiągnięcia zaplanowanych rezultatów, poprzez określanie kosztów niezbędnych do wykonywania zdefiniowanych w układzie zadaniowym działań;
- c) zarządczy, przedstawiający zastosowanie koncepcji układu zadaniowego do zarządzania publicznego, zarówno w systemach administracyjnych jak i poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych, zorientowanego na osiąganie zaplanowanych celów dla zadań publicznych definiowanych na poszczególnych szczeblach struktury zadaniowej;
- d) funkcjonalny, znajdujący wyraz w rozwiązaniach organizacyjnych, przez które ministrowie kierujący poszczególnymi działami administracji rządowej oraz kierownicy jednostek w dziale realizują procesy programowania, monitorowania oraz sprawozdawania w ramach układu zadaniowego budżetu państwa.

Jak zostało to już podkreślone wcześniej w niniejszej dysertacji, obecnie gminy w niewielkim stopniu wykorzystują budżet zadaniowy. Rzadko także stosują inne narzędzia rachunkowości zarządczej. Głównym narzędziem planowania jest budżet tradycyjny, który zdaniem Autorki nie wspomaga procesu decyzyjnego zarządców gmin, a służy jest jedynie administrowaniu jednostką i kontroli limitu wydatków. Brak użyteczności tego narzędzia w procesie decyzyjnym wynika z braku powiązania wydatków z celami i zadaniami oraz braku części sprawnościowej informującej o efektywności³⁹⁷ realizacji zadań samorządowych na przestrzeni kilku lat. Ponadto, zdaniem Autorki, tradycyjne ujęcie budżetu jest mało transparentne, nie zawiera czytelnej informacji o polityce wydatkowej gminy, co w konsekwencji uniemożliwia komunikację ze społeczeństwem³⁹⁸ oraz innymi zewnętrznymi interesariuszami. Prezentacja tego budżetu utrudnia także ocenę efektywności działania gmin przez użytkowników zewnętrznych. Zatem, „stwarza to pole do swobodnych interpretacji, budowania nie zweryfikowanych tez i w konsekwencji podejmowania błędnych decyzji”³⁹⁹. Dlatego, zdaniem Autorki, wdrożenie budżetu zadaniowego jest niezbędnym minimum

³⁹⁷ Efektywności opartej na rachunku ekonomicznym, a nie wydatkowaniu środków pieniężnych.

³⁹⁸ Którzy, według wyników ankiety przeprowadzonej przez Autorkę, są głównymi beneficjentami informacji publicznej (90,48%). Szerzej na ten temat w rozdziale V niniejszej dysertacji.

³⁹⁹ Kachniarz M., *Efekt skali, a efektywność usług publicznych*, źródło: <http://web.ae.katowice.pl/stanley/konferencja/pdf/Kachniarz.pdf>, [dostęp: 20.05.2013 r.].

na drodze do zwiększania nowoczesności zarządzania gminami oraz zwiększenia zaufania wśród obywateli.

3.3.3. Mierniki budżetu zadaniowego

Jak już zostało wspomniane wcześniej, jednym z charakterystycznych atrybutów budżetu zadaniowego jest zestaw mierników wykonania zadań, które pozwalają określić efektywność zarządzania jednostkami sektora publicznego oraz stopień osiągnięcia założonych celów. Miary służące ocenie skuteczności i efektywności sprawowania władzy muszą być przede wszystkim proste, zrozumiałe i możliwe do policzenia. W praktyce pojawia wiele sposobów, ale także trudności ze sklasyfikowaniem zadań oraz mierników ich wykonania. Wynika to ze zróżnicowania obszarów działania i zadań realizowanych przez gminy, co utrudnia dobór mierników służącym pomiaru skuteczności ich działania. Istotne jest, aby zastosowane miary były narzędziem wspomagającym zarządzanie i podejmowanie decyzji przez zarządców, a także służyły ocenie dokonań podległych im jednostek.

Ocena efektywności wydatków publicznych wymaga pomiaru nakładów na realizację działań sektora publicznego. Pomiar można mieć formę pieniężną, jak i niepieniężną. W przeciwieństwie do sektora prywatnego, oszacowanie rzeczywistych kosztów działań sektora publicznego jest relatywnie skomplikowane. Bowiem ewidencja w systemie rachunkowości sektora publicznego charakteryzuje się specyficznymi zasadami i cechami, utrudniając tym samym pozyskanie informacji o wszystkich nakładach niezbędnych do osiągnięcia pożądaných rezultatów. Budżety publiczne są bardzo często tak zaprojektowane, że nie jest możliwe monitorowanie wydatków sektorowych⁴⁰⁰. Zatem, zwiększeniu efektywności wykonywanych zadań ma umożliwić metoda budżetu zadaniowego, poprzez pomiar ich wykonania.

Jeżeli realizacja zadań spełnia oczekiwania ustawodawcy i społeczeństwa lokalnego to władze samorządowe są skuteczne. Natomiast jeżeli zarządcy gmin realizują zadania najtaniej to są efektywne. Efektywność i skuteczność są elementami sprawności. Skuteczność realizacji celów mierzy się poprzez odniesienie uzyskanych efektów do efektów

⁴⁰⁰ Por. Estache A., Gonzalez M., Trujillo L., *Government Expenditures on Education, Health, and Infrastructure, A Naive Look at Levels, Outcomes, and Efficiency*, City University London, Department of Economics, 2007; podano za: Chrzanowski M. (2013), *Ocena korzyści i kosztów wdrażania budżetu zadaniowego przez pryzmat efektywności wydatkowania środków publicznych w wybranych krajach OECD*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing nr 10/59, s. 120.

planowanych⁴⁰¹. Natomiast efektywność mierzy się poprzez odniesienie uzyskanych efektów do poniesionych nakładów. W większości krajów wykorzystujących budżet zadaniowy podział wskaźników jest dokonywany wedle klasyfikacji (nakłady, produkt, rezultat, oddziaływanie)⁴⁰². Mierniki dostarczają informacji o stopniu realizacji celów/zadań, które wykorzystywane są w procesie zarządzania zadaniowego jednostkami sektora finansów publicznych⁴⁰³.

Zgodnie z przyjętą metodologią przyjętą przez Unię Europejską mierniki można podzielić na⁴⁰⁴:

- mierniki oddziaływania – mierzą długofalowe konsekwencje realizacji zadania o charakterze strategicznym (cel główny). Mierzą bezpośrednie skutki wdrażania zadania, które ujawniają się dopiero po dłuższym okresie czasu, bądź odnoszą się do wartości, które są tylko w części efektem realizacji zadania. Jak wskazuje M. Kaczmarek trudność opracowywania tych mierników polega na tym, że często ich zakres obejmuje wiele czynników wewnętrznych i zewnętrznych, na które dysponent opracowujący miernik nie ma wpływu;
- mierniki rezultatu – mierzą efekty uzyskane w wyniku działań objętych zadaniem lub podzadaniem (cel szczegółowy), realizowanych za pomocą odpowiednich wydatków, na poziomie zadania/podzadania/działania. Mierzą zatem skutki podejmowanych działań, których efekty powinny pojawić się natychmiast po wykonanym zadaniu, nawet w danym roku budżetowym;
- mierniki produktu – odzwierciedlają wykonanie danego zadania operacyjnego (w krótkim okresie – cel operacyjny) i pokazują konkretne dobra i usługi wyprodukowane przez sektor publiczny.

Przykładowe mierniki oddziaływania, rezultatu i produktu zaprezentowano w tabeli 12.

Tabela 12. Przykładowe mierniki oddziaływania, rezultatu i produktu

Wskaźniki oddziaływania	Wskaźniki rezultatu	Wskaźniki produktu
wzrost realizacji zadań w wyniku działań inwestycyjnych, spadek bezrobocia w wyniku przeprowadzonych szkoleń, zmniejszenie liczby wypadków komunikacyjnych w wyniku modernizacji odcinka drogi.	<ul style="list-style-type: none"> • skrócenie przejazdu odcinkiem drogi w wyniku jej modernizacji, • wzrost liczby miejsc pracy w wyniku realizacji danych programów pomocowych, • liczba osób, które podniosły swoje kwalifikacje w wyniku przeprowadzonych szkoleń, • liczba dzieci, która będzie uczęszczać do wybudowanej szkoły. 	<ul style="list-style-type: none"> • długość wybudowanych dróg, • liczba mieszkańców, która uzyskała pomoc socjalną, • czas szkoleń przypadających na jednego pracownika urzędu.

Źródło: M. Rogus (2011), op. cit., s. 195.

⁴⁰¹ Mierniki skuteczności mierzą stopień osiągnięcia zamierzonych celów - mogą mieć one zastosowanie na wszystkich szczeblach klasyfikacji zadaniowej.

⁴⁰² Szerzej na ten temat: Rogus M. (2011), *Budżet zadaniowy jako narzędzie kontroli zarządczej w sektorze samorządowym*, PRACE NAUKOWE WWSZIP NR 16 (2)2011, Wałbrzych, s. 193.

⁴⁰³ Szerzej na ten temat: Postuła M., Podstawka M. (2011), op. cit., s. 27.

⁴⁰⁴ Por. Rogus M., op. cit., s. 193; Kaczmarek M. (2011), op. cit., s. 23.

Kwestia doboru mierników dla pomiaru stopnia osiągnięcia celów jednostki jest istotnym problemem. Istotne jest, aby dla zmierzenia stopnia osiągnięcia danego celu ustalać mierniki odnoszące się do wydajności, skuteczności czy dostępności. Dzięki takiemu podejściu uzyskuje się wieloaspektową informację o realizacji danego zadania czy celu⁴⁰⁵. Wymagania, jakim mają sprostać konstruowane mierniki realizacji celów gmin zawiera tabela 13.

Tabela 13. Wymagania stawiane miernikom realizacji celów

Autor	Wymagania stawiane miernikom realizacji celów
Ministerstwo Finansów	<ul style="list-style-type: none"> • mają umożliwiać określanie stopnia realizacji celów, tj. mierzyć skuteczność i efektywność realizacji zadań, podzadań i działań, • powinny być adekwatne - ściśle powiązane z celami zadania/podzadania; muszą one odzwierciedlać podstawowy cel, któremu realizacja zadania będzie służyć, • być akceptowane przez jednostki, realizujące dane zadanie, • być wiarygodne – a także łatwe do zrozumienia dla osób nieposiadających szczegółowej znajomości tematu (formuły i interpretacji miernika), • być łatwe do monitorowania; proces pozyskiwania danych powinien być ponadto racjonalny kosztowo (proces zbierania informacji nie może być droższy niż realizacja samego zadania lub stanowić istotnej części jego kosztów), • być możliwie spójne z miernikami określonymi dla innych poziomów klasyfikacji budżetowej w układzie zadaniowym, • być zdefiniowane w sposób umożliwiający ciągłość ich pomiaru w wieloletniej perspektywie, • mierzyć tylko to, na co wykonawca zadania/działania ma wpływ, należy unikać stosowania mierników, na których wysokość w niewielkim stopniu wpływa realizowane zadanie, • być dobrane w taki sposób, aby ich wartości mogły być uzyskane jak najszybciej po upływie okresu sprawozdawczego (szybki feedback pomiędzy działaniem i raportowaniem miary jego skutku), • posiadać wiarygodne źródło danych, • być dobrane oszczędnie, tzn. nie należy mnożyć ich liczby ponad potrzebę, a także aby koszt ustalania miernika nie przewyższał korzyści wynikających z jego wykorzystania, • mierniki realizacji zadań, podzadań i działań w budżecie zadaniowym powinny być spójne z poziomami określonymi w strategiach, • należy określać docelowe poziomy mierników w powiązaniu z wysokością planowanych wydatków, • zdefiniowane mierniki powinny koncentrować się na kliencie, interesariuszu oraz stymulować do podejmowania pożądanych działań.
B. Filipiak	<ul style="list-style-type: none"> • zasada istotności (w jakim stopniu cele danego zadania są ważne w stosunku do rosnących potrzeb i priorytetów rozwoju społeczno-gospodarczego danej jednostki), • zasada efektywności (jak spożytkować zasoby na wytworzenie usług lub osiągnięcie konkretnych rezultatów), • zasada skuteczności (jak dalece zadanie będzie służyć osiągnięciu celów szczegółowych i głównych przewidzianych w strategii), • zasada użyteczności (czy zadanie będzie miało wpływ na docelową grupę w zakresie zaspokajania jej potrzeb), • zasada trwałości (czy i w jakim stopniu należy oczekiwać zmian powstałych w wyniku zakończenia realizacji zadania).
B Nita	<ul style="list-style-type: none"> • cel stosowania miernika, • powiązanie ze strategią, • formalna postać miernika,

⁴⁰⁵ Por. Nieplowicz M. (2012), *Mierniki pomiaru realizacji celów jednostek sektora finansów publicznych*, Finanse, Rynki, Ubezpieczenia nr 53, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin s. 172-173.

	<ul style="list-style-type: none"> • źródła danych, • orientacja na sprzężenia i ciągle doskonalenie, • możliwość kaskadowania, • określona częstotliwość pomiaru, • osoby zaangażowane w pomiar dokonań.
W. Misiąg	<ul style="list-style-type: none"> • adekwatne do celów, jakie jednostka chce osiągnąć, • ściśle określone, o klarownej, niedwuznacznej definicji, pozwalające na pozyskiwanie wiarygodnych danych, • aktualne, generujące dane na tyle regularnie, by śledzić postępy, oraz na tyle szybko, by uzyskiwane dane były użyteczne, • rzetelne, czyli wystarczająco dokładne i reagujące na zmiany, • porównywalne z przeszłymi okresami lub innymi podobnymi miernikami, • dające się zweryfikować, poparte wyraźną dokumentacją, aby można było potwierdzić zasadność procesów generujących dany miernik, • unikające stwarzania negatywnych bodźców, czyli takie, które nie zachęcają do niepożądanego lub marnotrawnego działania.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Malinowska-Misiąg E., Misiąg W. (2007), op. cit., s. 19; Nieplowicz M. (2012), op. cit., s. 168; <http://www.budzet-zadaniowy.com>, [dostęp: 22.10.2015 r.]; zob. także: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów (2011), op. cit., s. 78-79; Karmańska A. (2009), *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa, s. 92.

Głównymi postulatami stawianymi miernikom realizacji celów w budżecie zadaniowym jest ich powiązanie ze strategią gminy, użyteczność przejawiająca się w łatwości pozyskiwania danych oraz możliwości dokonania ewaluacji *ex ante*, a także koncentracja na kliencie (łatwe do zrozumienia dla osób nieposiadających szczegółowej znajomości tematu) oraz stymulowanie do podejmowania pożądanых działań. Szczególnie istotne dla mierników budżetu zadaniowego są zasady skuteczności i przejrzystości, które decydują o sprawności budżetu, wpływając na eliminację jego negatywnych cech i zwiększając skuteczność, prawidłowość oraz oszczędność⁴⁰⁶. Są zatem instrumentem weryfikacji zakresu realizacji zadań i stopnia osiągnięcia założonych celów⁴⁰⁷.

Wyniki badań przeprowadzonych przez M. Będzieszak⁴⁰⁸ pokazują, że najczęściej stosowane przez samorząd terytorialny mierniki mają jedynie charakter mierników produktu, rezultatów lub kosztu jednostkowego. Nie występują natomiast mierniki skuteczności i efektywności⁴⁰⁹. W literaturze przedmiotu, wskazuje się na konieczność powoływania dodatkowych klasyfikacji mierników i ich rozszerzenie o mierniki jakości oraz mierniki

⁴⁰⁶ Lubińska T., Strąk T., Lozano-Platonoff A., Będzieszak M., Głodek M. (2009); [w:] Lubińska T. (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa, s. 56.

⁴⁰⁷ Por. Urbaniak G., Strumnik (2011), *Budżet zadaniowy jako instrument zarządzania finansami sądów powszechnych i edukacji ekonomicznej*, [w:] Owsiak S. (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa.

⁴⁰⁸ Szerzej na ten temat: Będzieszak M. (2009), *Model budżetu zadaniowego samorządów w świetle badań*; [w:] Filipiak-Dylewska B. (red.), *Finanse 2009 – Teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, Zeszyty Naukowe US nr 547 – Ekonomiczne Problemy Usług nr 37, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

⁴⁰⁹ Pomimo, że część gmin dostrzega już potrzebę mierzenia efektywności, co potwierdzają badania przeprowadzone przez M. Śpiewoka. Szerzej na ten temat: Śpiewok M. (2013), *Benchmarking jako sposób na kontrolę zarządczą w urzędach*, Kontrola Zarządcza w Jednostkach Samorządu Terytorialnego, Biuletyn Ministerstwa Finansów, nr 1 (6).

satysfakcji. Wprowadzenie mierników jakości i satysfakcji świadczyłoby o wysokim poziomie działalności administracji samorządowej⁴¹⁰.

W Polsce nie powstała żadna oficjalna, obowiązująca klasyfikacja mierników budżetu zadaniowego⁴¹¹. Z uwagi na odmiennność realizowanych celów, zadań przez gminy i różnorodność wymiarów efektywności⁴¹² tych organizacji, wydaje się, że ten fakt wpływa korzystnie na możliwość oceny ich efektywności⁴¹³. Zatem, kierownictwo organizacji musi dokonać wyboru wymiarów i odpowiadającym im kryteriów oceny efektywności, tak aby w najlepszy sposób oddać istotę problemu. Skutkuje to wdrożeniem wielowymiarowego kryterium oceny efektywności gminy, między innymi zrównoważoną kartę wyników (*Balanced Scorecard*, BSC). Potrzeba stosowania takich holistycznych systemów pomiarów współcześnie jest bezsprzeczna i wynika z konieczności⁴¹⁴:

- powiązania dokonań przedsiębiorstwa z jego celami strategicznymi,
- identyfikowania słabych i mocnych stron implementacji zamierzeń strategicznych,
- tworzenia wiele mówiących podstaw (w postaci danych ilościowych i jakościowych) użytecznych w doskonaleniu zamierzeń strategicznych,
- oceny różnych kryteriów, które wykorzystywane są w praktyce Benchmarking.

3.3.4. Bariery i korzyści ze stosowania budżetu zadaniowego w polskich gminach

Analiza budżetu zadaniowego wykazuje, że można go uznać za niezbędne narzędzie planowania i monitorowania wykonywania zadań publicznych w celu zwiększenia sprawności polskich gmin. W niniejszym podrozdziale dysertacji wskazane zostały korzyści i wady, bariery z wprowadzenia nowego sposobu planowania i zarządzania budżetem. Zatem, pomimo licznych zalet, metoda ta nie jest pozbawiona niedoskonałości.

⁴¹⁰ Lubimow-Burzyńska I. (2014), *Mierniki realizacji zadań publicznych ze szczególnym uwzględnieniem zadań oświatowych, jako element poprawy efektywności finansów publicznych*, Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy, nr 40 (4/2014), Efektywność i skuteczność gospodarowania finansami jednostek samorządu terytorialnego w kontekście stabilności finansowej, Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów, s. 118.

⁴¹¹ Ministerstwo Finansów (www.mf.gov.pl) opracowało bazę mierników dla poszczególnych zadań i podzadań w ramach każdej funkcji państwa, które mogą być wykorzystywane w tworzeniu systemu pomiaru dokonań. Nie są one obligatoryjne, mogą posłużyć instytucją publicznym w ich konstruowaniu. Szerzej na ten temat: Postuła M. (2011), op. cit., s. 208-214.

⁴¹² Szerzej to zagadnienie zostało omówione w niniejszym rozdziale. Por. Bielski M. (1996), op. cit., s. 119.

⁴¹³ Jak podkreśla J. Michalak: Cele każdego przedsiębiorstwa są uwarunkowane przez: istotę, jego działań, dostępne zasoby, kulturę organizacji, głównych interesariuszy, otoczenie, w którym organizacja działa, strukturę własności przedsiębiorstwa. Natomiast cele przedsiębiorstwa określane są zazwyczaj w misji, strategii, polityki i programów organizacji. Szerzej na ten temat: Michalak J. (2008), *Pomiar dokonań – od wyniku finansowego do balanced scorecard*, Difin, Warszawa, s.11-12.

⁴¹⁴ Karmańska A. (2009), op. cit., s. 95.

„Jedną z pierwszych przesłanek, przemawiających za użytecznością budżetu zadaniowego jest to, że podział środków, ustalany w ramach corocznych prac nad projektem budżetu, staje się znacznie bardziej przejrzysty i zrozumiały. Operuje się w nim bowiem jasnymi celami i zadaniami, które stoją przed instytucjami państwowymi, odnosi się on jedynie do kategorii zawartych w tradycyjnej klasyfikacji budżetowej. Druga zaleta budżetu zadaniowego, to możliwość lepszej oceny efektywności wydawanych środków. W odróżnieniu od tradycyjnych budżetów, w których urzędy miały jedynie wydać określone pieniądze w toku swoistej „gry budżetowej”, w przypadku budżetu zadaniowego dostajemy do ręki narzędzie analizy skuteczności użycia środków publicznych. Jeśli pojawia się cel, wraz z miernikami jego realizacji, pojawia się również możliwość oceny stopnia, w jakim udało się go osiągnąć. Efekty daje się wyliczyć porównać z kosztami – co jest podstawą podejmowania racjonalnych decyzji na temat dalszej realizacji zadań/podzadań oraz funkcjonowania i finansowania instytucji publicznych. Co więcej, dokładnie wiadomo kto odpowiada za takie efekty – wzrasta więc odpowiedzialność urzędników wobec społeczeństwa. Urząd zostaje bowiem postawiony w roli instytucji, która zawarła ze społeczeństwem swoisty kontrakt na realizację konkretnych zadań, uzgodniła cele do realizacji, otrzymała odpowiednie środki, a teraz może być rozliczana z wyników. Trzecia zmiana, którą może wprowadzić budżet zadaniowy, to wzrost elastyczności wydawania pieniędzy. W tradycyjnym budżecie głównym zmartwieniem było to, aby wydawano je w sposób ściśle zgodny ze szczegółowymi uregulowaniami oraz przyjętymi harmonogramami, skoro już nie dawało się określić, czy są one wydawane w sposób celowy. W budżecie zadaniowym można w większym stopniu pójść śladem rozwiązań stosowanych w firmach prywatnych. Skoro wiemy, jakie cele i zadania mają być zrealizowane, czemu nie dać realizatorom znacznie więcej swobody w ich osiągnięciu? Przestrzegający biurokratycznych procedur urzędnicy mogą być zastąpieni przez sprawnych menedżerów, przed którymi stawia się zadania, rozliczając ich z efektów i pozwalając szukać najbardziej efektywnych metod realizacji. Menedżer – w odróżnieniu od urzędnika – rozliczany powinien być bowiem nie tylko z tego, czy ściśle przestrzega przepisów prawa (dyscypliny finansowej), ale także z tego, na ile sprawnie realizuje postawione przed nim zadania. Kolejnym wyróżnikiem budżetu zadaniowego jest wydłużenie horyzontu planowania⁴¹⁵. W tradycyjnym budżecie podział środków ustala się co roku, głównie na podstawie struktury z lat ubiegłych, uwzględniającej zobowiązania ustawowe, wskazujące na konkretną alokację środków. Kiedy przystępuje się do sporządzania budżetu

⁴¹⁵ Przy jednoczesnym zachowaniu spójności pomiędzy planowaniem strategicznym (planami rozwojowymi), a działaniami operacyjnymi.

zadaniowego okazuje się, że rzadko które z zadań stojących przed państwem da się zrealizować w ciągu roku kalendarzowego. Potrzebne jest planowanie wieloletnie, z rozpisaniem realizacji zadań na poszczególne lata i z możliwością śledzenia postępów w realizacji celu. Procedura budżetu zadaniowego popycha więc, w nieunikniony sposób, w kierunku budżetów konstruowanych w horyzoncie co najmniej 3-letnim, pozwalającym zwiększyć racjonalność wydatków i skuteczność realizacji funkcji państwa. Wszystko to wiedzie do zasadniczych korzyści z wprowadzenia i skutecznej realizacji budżetu zadaniowego⁴¹⁶. Wszystkie te działania mają służyć wyeliminowaniu zbędnych przedsięwzięć realizowanych przez gminy, a także komunikować organy władzy z lokalną społecznością poprzez swoją bardziej przejrzystą strukturę. „Warto zauważyć, iż w dłuższej perspektywie zadaniowe ujęcie budżetu będzie wymagało także modyfikacji reguł ewidencji budżetowej⁴¹⁷, ich dostosowania do standardów międzynarodowych, w tym wprowadzenia księgowości memoriałowej. Wreszcie znikłaby iluzoryczność niskiego deficytu budżetowego - ograniczone zostałyby możliwości „manipulowania” jego rozmiarami poprzez opóźnianie płatności⁴¹⁸”.

Pomimo wielu niekwestionowanych zalet stosowania budżetu zadaniowego spotyka się on także z krytyką. W literaturze przedmiotu, do głównych wad, barier czy niedoskonałości i problemów związanych z wykorzystaniem oraz wdrożeniem tego narzędzia zarządzania jednostek sektora finansów publicznych zalicza się⁴¹⁹:

- 1) Słabą przystawalność do tradycyjnych rozwiązań budżetowych i tym samym, konieczność radykalnych i skomplikowanych zmian i dopasowań, odstąpienia od dotychczasowego trybu postępowania w procesie planowania budżetowego które –

⁴¹⁶ Postuła M., Perczyński P. (red.) (2010), op. cit., s. 31.

⁴¹⁷ S. Owsiak podkreśla, że wykorzystanie budżetu zadaniowego wymaga, co zrozumiałe, sprawnego systemu ewidencji zdarzeń gospodarczych, systemu sprawozdawczości, systemu monitorowania realizacji zadań. Zatem, pierwszą istotną zmianą, jaką należy wprowadzić w ewidencji księgowej, jest wprowadzenie ewidencji księgowej w układzie rodzajowym i funkcjonalnym, co umożliwi gminom sporządzanie kalkulacji kosztów poniesionych na wykonywane zadania w budżecie zadaniowym. Prawidłowo ustalony koszt wykonywanych zadań może zostać zagwarantowany poprzez ewidencję księgową równoległe w dwóch układach (rodzajowym i funkcjonalnym). Przygotowana w takim układzie struktura kosztów, ale może być kolejnym krokiem do wdrożenia innych nowoczesnych instrumentów rachunkowości zarządczej. Por. Owsiak S. (2013), op. cit., s. 51.

⁴¹⁸ Szolno-Koguc J. (2009), *Od czego zacząć reformę finansów publicznych – od struktur, procedur czy strumieni?*; [w:] Wieteski R., Wypycha M. (red.), *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 20.

⁴¹⁹ Por. Misiąg W. (2007), *Bariery wdrażania budżetowania zadaniowego*; [w:] Pomorska A., Szolno-Koguc J., Głuchowski J. (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Wydawnictwo KUL, Lublin; Najwyższa Izba Kontroli (2012), *Informacja o wynikach – wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, kontroli, monitorowania i sprawozdawczości*, op. cit.; Piotrkowska-Marczak K. (2011), *Współczesne kierunki zarządzania finansami publicznymi*; [w:] Ruśkowski E. (red.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Wydawnictwo TEMIDA 2, Białystok, s. 28-29; Postuła M., Perczyński P. (red.) (2010), op. cit., s. 32.

przy braku dostatecznej na tym etapie reform wiedzy – mogą doprowadzić do pewnych zakłóceń w systemie finansów państwa.

- 2) Ryzyko przeniesienia się do administracji publicznej (przy niewłaściwym ustawieniu systemu motywacyjnego) egoistycznych zachowań i motywacji – znanych z dużych korporacji świata biznesu (tzw. wyścigu szczurów), ale także przygotowania i zweryfikowania kadry menedżerów.
- 3) Niechęć urzędników administracji publicznej do wdrażania nowych metod i do poddawania się dodatkowym procedurom kontrolnym.
- 4) Traktowanie pełnej absorpcji środków z budżetu UE jako celu samego w sobie.
- 5) Ryzyko uwolnienia decyzji strategicznych w sferze publicznej od wyborów publicznych.
- 6) Nadmierna liczba obowiązujących strategii i programów rządowych.
- 7) Zagroženiem dla wdrożenia budżetu zadaniowego jest dotychczas problem nieprecyzyjnej i niedostatecznej ewidencji i sprawozdawczości gmin oraz odpowiednich technologii informatycznych.
- 8) Brak porównywalności pomiędzy różnymi gminami.
- 9) Ryzyko eliminacji/utraty (przy niewłaściwym dostosowaniu zadań i podzadań) ważnych/użytecznych, z punktu widzenia obywateli, obszarów działalności państwa.
- 10) Ryzyko powrotu – przy nieumiejętnym korzystaniu z mierników – do niekorzystnych, nieefektywnych i nieelastycznych praktyk i metod wieloletniego („centralnego”) planowania.
- 11) Niedostosowanie ustawy o finansach publicznych do budżetowania zadaniowego.
- 12) Niedostosowanie struktur administracji do zarządzania przez cele.

Zastrzeżenia we wdrażaniu i stosowaniu budżetu zadaniowego pojawiają się w większości gmin. Powyższa krytyka, zdaniem Autorki, wynika z niezrozumienia przez dysponentów środków publicznych (m.in. skarbników gmin) zalet i korzyści wynikających z prognozowania zadaniowego oraz wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej, zwłaszcza w kontekście zarządzania strategicznego⁴²⁰. Jak podkreśla K. Stępień⁴²¹, chcąc osiągać nadrzędne cele, jednostka powinna systematycznie kontrolować wyniki swoich działań, wykorzystując do tego odpowiednie mierniki.

⁴²⁰ Szerzej na ten temat: Postuła M., Perczyński P. (red.) (2010), op. cit., s. 32.

⁴²¹ Por. Stępień K. (2009), op. cit., s.19.

Biorąc pod uwagę powyższe, S. Owsiak stawia tezę, że istnieje związek pomiędzy poziomem rozwoju samorządności, a zainteresowaniem budżetem zadaniowym⁴²². B. Filipiak zwraca jednak uwagę, że „podział wydatków na funkcje, programy, zadania, podzadania i działania w małych jednostkach może powodować zbyt dużą szczegółowość, ale jednocześnie dla większych będzie odzwierciedlało w sposób należyty podejmowaną aktywność na rzecz społeczeństwa”⁴²³. Opinię B. Filipiak potwierdzają wyniki badań ankietowych Autorki wśród skarbników gmin posiadających mało rozbudowaną strukturę organizacyjną, twierdzą oni że budżet tradycyjny jest wystarczający dla celów decyzyjnych, a budżet zadaniowy byłby zbyt szczegółowy.

Reasumując zatem można stwierdzić, że⁴²⁴:

- 1) Zadaniowa struktura budżetu jest narzędziem wspomagającym proces dobrego zarządzania środkami publicznymi, opartym na zasadach efektywności, oszczędności i skuteczności, a także na skuteczniejszej realizacji programu przez rząd.
- 2) Budżet zadaniowy powinien służyć lepszej przejrzystości środków publicznych.
- 3) Korzyści płynące z budżetu zadaniowego osiągnąć można dopiero po kilku latach. Trzeba bowiem pamiętać i podkreślić, że proces wdrażania budżetu zadaniowego (oraz planowania zadaniowego) trwa co najmniej kilka lat i w pierwszym okresie nie przynosi zasadniczych oszczędności w wydatkach państwa. Wiąże się natomiast z koniecznością stworzenia specjalistycznego zespołu urzędników zaangażowanych w proces tworzenia budżetu zadaniowego.
- 4) Stopniowe tworzenie zadaniowego ujęcia wydatków budżetu państwa (lub wszystkich środków publicznych) powinno być powiązane z przygotowaniem systemu wieloletniego planowania budżetowego.
- 5) Zadaniowy plan wydatków jednostek sektora finansów publicznych powinien oznaczać zintegrowanie programów/strategii rządowych ze strukturą budżetu. Program/strategia powinien opierać się na dokumentach o wymiarze strategicznym oraz o horyzoncie średniookresowym. Właściwy minister (czy inny dysponent) byłby odpowiedzialny za zawartość merytoryczną programu, za ustalenie celów, przedstawienie mierników ich wykonania, ustalenie części składowych programu – zadań czy podzadań – oraz celów szczegółowych. Natomiast w Ministerstwie

⁴²² Por. Owsiak S. (2005), op. cit., s. 294.

⁴²³ Filipiak B. (2011), op. cit., s. 64, 65.

⁴²⁴ Por. Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M. (2015), op. cit., s. 80; Postuła M., Perczyński P. (2010), op. cit., s. 32-33.

Finansów powinny zostać stworzone narzędzia umożliwiające koordynację tego procesu.

6) Budżet zadaniowy powinien opierać się właśnie na tych trzech solidnych filarach – zadaniach, celach i miernikach.

7) Budżet zadaniowy powinien być traktowany jako instrument realizacji strategii gminy.

Pomimo wskazanych wad, budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem zarządzania od budżetu tradycyjnego. Ponadto, krytyka obecnego kształtu budżetowania wskazuje, że zarządzanie gminami musi cały czas ewoluować, pomimo ogromnych starań u zmian jakie zostały już w Polsce dokonane. Zatem, przed polskimi gminami jeszcze sporo trudnej pracy. Muszą nastąpić zmiany systemowe i behawioralne, aby zarządzanie tymi podmiotami było w pełni efektywne i transparentne. Ponadto, niezbędne są zmiany w rachunkowości, która powinna dostarczać informacji użytecznych dla różnego grona odbiorców. Wdrożenie budżetu zadaniowego w gminach jest niezbędne, aby dokonać racjonalizacji wydatków publicznych i możliwości oceny ich efektywności. Budżet zadaniowy jest nie tylko bardziej czytelny, ale także dostarcza szerszy zakres informacji. Spowoduje to wzrost wiarygodności gmin i zwiększenie zaufania obywateli wobec poszczególnych gmin, ale także całego systemu finansów publicznych. Według G. Urbaniak, A. Strumnik⁴²⁵ efektywność to nie tylko kwestia pozytywnej oceny społeczeństwa, ale przede wszystkim podstawa podejmowania właściwych decyzji dotyczących alokacji środków budżetowych. Według przywołanych i cytowanych autorów, w sytuacji gdy finanse publiczne są w miarę ustabilizowane i zrównoważone, budżet zadaniowy spełnia rolę doskonałego narzędzia służącego pozyskiwaniu środków budżetowych w wysokości uzasadnionej rzeczywistym zakresem ich zadań. G. Urbaniak, A. Strumnik podkreślają także, że gdy nie ma zachowanej równowagi budżetowej w jednostce sektora finansów publicznych, wówczas budżet zadaniowy jest przydatny do podejmowania najlepszych w danym momencie decyzji o ograniczeniu wydatków. Ponadto według S. Franek i innych⁴²⁶ sekwencja zadanie-cel-miernik dostarcza kompleksowej informacji o zrealizowanych wydatkach. Cytowani autorzy twierdzą, że pozwala to na pozyskanie informacji nie tylko o wymiarze wydatkowym, odpowiadającym na pytania, ile kosztuje zadanie (i dlaczego tak drogo/tanio?), ale także o skuteczności finansowania tego zadania, odpowiadając na pytanie czy udało się, ponosząc określony wydatek, osiągnąć zakładany cel. Ten drugi wymiar odpowiada zapotrzebowaniu decydentów (radnych) oraz obywateli.

⁴²⁵ Por. Urbaniak G., Strumnik A. (2011), op. cit.

⁴²⁶ Por. Franek S. Będziaszek M., Lubińska T. (2011), op. cit., s. 86.

Zatem, przygotowana w takim układzie struktura kosztów może być kolejnym krokiem do zaimplementowania innych nowoczesnych instrumentów rachunkowości zarządczej: w zakresie kalkulacji kosztów, analiz, wskaźników finansowych i niefinansowych a także startegicznej karty wyników. Umożliwi to kontrolę zasobów oraz podejmowanie decyzji opartych na rachunku ekonomicznym.

3.4. Doświadczenia z wdrożeniem i wykorzystaniem budżetu zadaniowego

3.4.1. Ocena wdrożenia budżetu zadaniowego w polskich jednostkach samorządowych

Cechą charakterystyczną przedstawionej ewolucji układu budżetu zadaniowego jest konkretyzacja zadań oraz wzmocnienie koordynacyjnej roli głównego dysponenta środków budżetowych w aspekcie kluczowych kierunków wdrażania i rozwoju systemu budżetu zadaniowego w Polsce. Działania związane z wdrażaniem budżetu zadaniowego w Polsce zostały zaplanowane przez Ministerstwo Finansów na kilka lat. Pierwszym okresem implementacji tego narzędzia do zarządzania podmiotami publicznymi był rok 2008 po nowelizacji ustawy o finansach publicznych⁴²⁷. Harmonogram prac związany z wdrażaniem budżetu zadaniowego w poszczególnych latach został przedstawiony szczegółowo poniżej w tabeli 14.

⁴²⁷ Patrz: Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektóre z innych ustaw, Dz.U. 2006 nr 249, poz. 1832 oraz Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

Tabela 14. Harmonogram prac związanych z wdrażaniem budżetu zadaniowego w Polsce

Rok	Rodzaj prac związanych z wdrażaniem budżetu zadaniowego w Polsce
2008	<ul style="list-style-type: none"> • przeprowadzenie analizy aktów prawnych na potrzeby wdrażania budżetu zadaniowego, • opracowanie podstaw metodologicznych dla wieloletniego planowania zadaniowego, • przygotowanie założeń do projektów aktów prawnych regulujących funkcjonowanie budżetu zadaniowego, w tym wieloletniego planowania zadaniowego, • przygotowanie projektów realizowanych z udziałem środków UE, mających na celu współfinansowanie prac nad wdrożeniem budżetu zadaniowego, • przygotowanie katalogu funkcji, zadań i podzadań dla samorządów, który był podstawą od opracowania ustawy budżetowej na 2009 r.
2009	<ul style="list-style-type: none"> • sporządzenie metodyki budżetu zadaniowego, • sporządzenie wytycznych do sprawozdań z wykonania budżetu zadaniowego w układzie funkcjonalnym, • opracowanie założeń do projektu systemu informatycznego obsługującego budżet zadaniowy.
2010	<ul style="list-style-type: none"> • przygotowanie koncepcji monitoringu realizacji budżetu w nowym układzie funkcjonalnym, • zakończenie pierwszego etapu prac nad systemem sprawozdawczym w ujęciu zadaniowym, umożliwiającym monitoring wydatków publicznych, • udoskonalenie katalogu funkcji, zadań i podzadań dla samorządów w wyniku zgłaszanych uwag przez poszczególne samorządy oraz rozwojem metodologii budżetu zadaniowego, • sformułowanie celów i mierników.
2011	<ul style="list-style-type: none"> • sporządzenie bazy mierników dla wszystkich funkcji państwa, • zakończenie drugiego etapu prac nad systemem sprawozdawczym w ujęciu zadaniowym, umożliwiającym monitoring wydatków publicznych, • przeprowadzenie pierwszego monitoringu i sprawozdawczości budżetu zadaniowego.
2012	<ul style="list-style-type: none"> • sporządzenie projektu pierwszego – równoległego do klasycznego zadaniowego budżetu państwa na rok 2013, • wdrożenie metodologii efektywnego zarządzania finansami publicznymi na szczeblu centralnym przy wykorzystaniu wieloletniego planowania zadaniowego i całościowej bazy mierników.
2013	<ul style="list-style-type: none"> • przygotowanie założeń do systemu ewaluacji budżetu zadaniowego, • wdrożenie systemu informatycznego obsługującego budżet zadaniowy, • poprawa jakości systemu pomiaru, począwszy od procesu planowania na rok 2013 wprowadzono procedurę uprzedniej oceny przez Ministra Finansów kompletności i zgodności, • stworzenie możliwości wzrostu zaspokojenia potrzeb informacyjnych i analitycznych związanych z oceną efektywności i skuteczności wydatków publicznych w kontekście możliwości wykorzystania informacji efektywnościowych do wsparcia decyzji alokacyjnych przez powiązanie planowania budżetowego w obu układach klasyfikacyjnych (zadaniowym i tradycyjnym) i integrację danych finansowych na poziomie zadanie budżetowe – dział klasyfikacji budżetowej (od planowania na rok 2013).
2014	<ul style="list-style-type: none"> • przygotowanie sprawozdania z wykonania budżetu państwa obejmującego realizację budżetu zadaniowego za 2013 rok umieszczonego po raz pierwszy w ustawie budżetowej, • opracowanie dokumentu ewaluacyjnego o charakterze <i>ex-post</i> z wykonania budżetu zadaniowego na rok 2013, jako narzędzia wsparcia w procesie opracowywania budżetu państwa na rok 2014, • ujednolicenie zadaniowej klasyfikacji wydatków – w szczególności w odniesieniu do działań realizowanych przez dysponentów części 85 budżetu państwa, dla których opracowano zamknięty wykaz działań, a tak że określono wspólne cele i mierniki na poziomie zadań budżetowych począwszy od procesu planowania na rok 2014.
2015	<ul style="list-style-type: none"> • sporządzenie raportu dotyczącego oceny wpływu funkcjonowania budżetu zadaniowego na finanse publiczne, • rozliczenie projektów realizowanych w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Zarządzanie finansami publicznymi – narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych*, dsc.kprm.gov.pl, [dostęp: 04.01.2016 r.]; Postuła M., Perczyński P. (2009), *Wdrażanie budżetu zadaniowego*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, s. 53-57; Informacja Ministra Finansów na temat stanu wdrażania budżetu zadaniowego z dnia 5 czerwca 2014 r. źródło: www.finance.mf.gov.pl, [dostęp: 6.11.2015 r.], s.7.

Ponadto Ministerstwo Finansów opracowało katalog prac cyklicznych proponowanych do realizacji w każdym roku, które obejmuje⁴²⁸:

- opracowanie zapisów - w zakresie budżetu zadaniowego - do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na kolejny rok budżetowy - tzw. "Noty Budżetowej",
- sporządzenie informacji do sprawozdania z wykonania budżetu państwa zawierającej realizację budżetu zadaniowego umieszczonego w uzasadnieniu do ustawy budżetowej (do 2013 roku),
- przygotowanie sprawozdania z wykonania budżetu państwa obejmującego realizację budżetu zadaniowego umieszczonego w ustawie budżetowej (od 2014 roku),
- opracowanie materiałów do uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej (do 2011 r.),
- przygotowanie projektu budżetu w układzie zadaniowym do projektu ustawy budżetowej równoległe do budżetu w układzie tradycyjnym (od 2012 r.),
- opracowanie bazy mierników dla poszczególnych funkcji państwa (do 2011 roku),
- monitoring realizacji budżetu w układzie zadaniowym (od 2011 roku),
- prace nad wdrożeniem systemu informatycznego obsługującego budżet zadaniowy (od 2010 do 2012 roku),
- współpraca międzynarodowa w zakresie zagadnień związanych z budżetem zadaniowym i wieloletnim prognozowaniem,
- organizacja konferencji i szkoleń oraz zapewnienie pomocy eksperckiej dla administracji z zagadnień związanych z budżetem zadaniowym,
- realizacja i obsługa projektów związanych z wdrażaniem budżetu zadaniowego finansowanych z funduszy unijnych (Program Operacyjny Kapitał Ludzki).

Oceny procesu wdrożenia budżetu zadaniowego w Polsce dokonała z własnej inicjatywy Najwyższa Izba Kontroli. W 2012 r. Najwyższa Izba Kontroli opublikowała raport, w którym zawartych jest wiele uwag krytycznych. Kontrola NIK mieściła się w priorytetowych zaplanowanych działaniach, w ramach priorytetu *Państwo sprawne i przyjazne obywatelowi*. Krytyce zostały poddane nie tylko same techniczne aspekty wdrażania budżetu zadaniowego, lecz także proces legislacyjny a w szczególności zawierające⁴²⁹:

⁴²⁸ Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Zarządzanie finansami publicznymi...*, op. cit.

⁴²⁹ Szerzej na ten temat: Najwyższa Izba Kontroli (2012), op. cit.

- ocenę działania Ministra Finansów w zakresie koordynacji procesu wdrożeniowego, w tym podejmowanie niezbędnych działań legislacyjnych, działań związanych z ustalaniem struktury układu zadaniowego oraz działań zapewniających zgodność zadań budżetowych ze średnio i długookresowymi strategiami rozwoju,
- ocenę działania ministrów, wojewodów oraz kierowników podległych i nadzorowanych przez nich jednostek uczestniczyli w procesie wdrażania koncepcji układu zadaniowego budżetu państwa w ramach trzech objętych kontrolą obszarów, tj.:
 - określenie treści zadań, podzadań oraz celów i mierników z nimi związanych, jak również określenia treści działań,
 - monitorowanie osiągania celów zadań budżetowych i realizacji celów podzadań grupujących poszczególne działania, w kontekście sporządzania materiałów na potrzeby opracowania informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym,
 - zarządzanie procesami planowania wydatków w układzie zadaniowym, monitorowania osiągniętych rezultatów oraz sprawozdawczości.

Wyniki kontroli NIK wskazują, iż zastosowane przez Ministra Finansów zasady i metody realizacji procesu wdrażania koncepcji budżetu zadaniowego nie prowadziły do osiągnięcia zakładanych celów modernizacji systemu finansów publicznych. Funkcja budżetu zadaniowego, jako narzędzia wspomagającego efektywne zarządzanie środkami publicznymi została poważnie zmarginalizowana. Jego walor informacyjny, mający istotne znaczenie dla poprawy przejrzystości finansów publicznych, jest ograniczany, zarówno z powodu błędów i niespójności danych, jaki z uwagi na ich niekompletność. Skutecznemu wdrażaniu nie sprzyjają także niespójności systemu prawnego, w szczególności w obszarze odpowiedzialności organów władzy publicznej za merytoryczną realizację i finansowanie zadań publicznych. W szczególności NIK podkreśla, że⁴³⁰:

- rozwiązania prawne odnoszące się do procesów planowania, realizacji i sprawozdawczości w ramach budżetu zadaniowego nie uwzględniają odmienności struktury układu zadaniowego w stosunku do struktury układu tradycyjnego budżetu, co ogranicza możliwość ich zastosowania do osiągnięcia celów wdrożenia budżetu zadaniowego; ograniczenia takie wynikają m.in. z tego, że struktura zadań budżetowych ministrów została ustalona w ramach 22 funkcji państwa według

⁴³⁰ Szerzej na ten temat: Ibidem.

kryterium dysponowania środkami części budżetowych, a odpowiedzialność ministrów za realizację zadań została im powierzona w ramach obowiązku kierowania 34 działami administracji rządowej;

- występujące w planowaniu budżetowym zróżnicowanie źródeł finansowania powoduje niespójną prezentację wartości mierników osiągnięcia celów zadań ujętych w skonsolidowanym planie wydatków (finansowanych z budżetu państwa oraz z innych źródeł, m.in. funduszy celowych) oraz mierników osiągnięcia celów funkcji państwa ujętych w Wieloletnim Planowaniu Finansowym Państwa (finansowanych wyłącznie z budżetu państwa);
- zakres podmiotowy skonsolidowanego planu wydatków określonego w art. 142 pkt 11 UoFP nie obejmuje części podmiotów sektora finansów publicznych, m. in. Narodowego Funduszu Zdrowia, które realizują ważne dla społeczeństwa zadania dysponując znacznymi środkami publicznymi;
- planowanie w układzie zadaniowym wdrażane jest bez zachowania spójności terminu sporządzania rocznych planów działalności z terminami sporządzania planów wydatków w układzie zadaniowym; brak tej spójności powoduje, że plany działalności tworzone są, gdy nie są jeszcze znane ostateczne kwoty środków na realizację zadań;
- przepisy dotyczące sporządzania formularzy planistycznych BZ są nieprecyzyjne i niejednoznacznie sformułowane, co powoduje ich niejednorodną interpretację przez dysponentów środków i wpływa niekorzystnie na rzetelność i kompletność danych ujmowanych w tych formularzach; KKBZ⁴³¹ w 2011 r. nie korygował na bieżąco nieprawidłowych i niekompletnych danych, przez co błędy zostały powielone w zbiorczym planie wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym, ujętym w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na 2011 r.;
- nie została opracowana ostateczna struktura układu zadaniowego dla zadań budżetowych wynikających z ustawy o działach administracji rządowej, wchodzących w zakres właściwości poszczególnych ministrów, co wpływa negatywnie na dokonanie rzetelnej agregacji i zachowania spójności łącznych danych ujmowanych w zbiorczym planie wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym;
- KKBZ nie dokonał przeglądu i weryfikacji przydatności mierników stopnia osiągnięcia celów zadań ujętych w centralnej bazie mierników¹⁵ przed jej udostępnieniem

⁴³¹ Krajowy Konsultant ds. Budżetu Zadaniowego.

dysponentom środków; weryfikacja danych zgromadzonych w bazie pozwoliłaby na jej pełniejsze wykorzystanie i ograniczenie błędów popełnionych przez dysponentów środków przy ustalaniu mierników;

- w planowaniu wydatków w układzie zadaniowym dysponenti przyjmowali uproszczony sposób ustalania kosztów działań składających się na koszty podzadań i zadań, polegający na przyporządkowywaniu do działań (za pomocą różnych metod) kwot wydatków planowanych w układzie tradycyjnym budżetu, co ograniczało możliwość zastosowania układu zadaniowego budżetu, jako narzędzia efektywnego zarządzania środkami publicznymi;
- brak przepisów dotyczących sporządzania i uaktualniania planów wydatków w układzie zadaniowym przez dysponentów środków, powodował, że część dysponentów takich planów nie sporządzała lub jeżeli je sporządzała, to ich nie uaktualniała, i w rezultacie nie mogła ich wykorzystać do skutecznego i efektywnego zarządzania zadaniami publicznymi;
- Minister Finansów nie wskazał szczegółowych zasad prowadzenia ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym, co oznaczało dowolność w ich określaniu przez dysponentów środków i ograniczało możliwość uzyskania i analizy porównywalnych danych o skuteczności i efektywności osiągania celów zadań.

Mając na uwadze przedstawione uwagi krytyczne ze strony NIK, dotyczące wdrożenia systemu budżetowania zadaniowego, W. Misiąg proponuje, aby wprowadzić wiele istotnych zmian w dotychczasowym programie wdrożeniowym. Według przytoczonego autora, zmiany te powinny w szczególności polegać na⁴³²:

- wprowadzeniu do procedury konstrukcji budżetu państwa etapu wstępnego, w którym analizowane byłyby proponowane skwantyfikowane cele polityki budżetowej na dany rok i następowałoby wstępne określenie pożądanych wartości kluczowych mierników wykonania zadań budżetowych,
- rozwiązaniu problemu weryfikacji raportowanych wartości mierników wykonania budżetu zadaniowego,
- ujednoliceniu zasad ewidencji wydatków w układzie zadaniowym,
- wprowadzeniu do budżetu zadaniowego mierników określających stopień realizacji celów związanych z wyodrębnionymi w budżecie zadaniowym funkcjami państwa,

⁴³² Misiąg W. (2013), op. cit., s. 100.

- weryfikacji poprawności innych mierników wykorzystywanych obecnie w budżecie zadaniowym,
- wprowadzeniu obowiązku przeprowadzenia przez rząd corocznej analizy wykonania budżetu zadaniowego oraz upublicznienia wyników tej analizy.

Zasadniczym pytaniem jest, czy potrzebne są tylko zmiany systemowe w reformowaniu finansów publicznych (wdrażania nowych narzędzi do zarządzania)? Według Autorki (co potwierdzają badania innych autorów) reformowanie sfery finansów publicznych wymaga przede wszystkim zmian w mentalności służb publicznych, rozbudzeniu świadomości celowości tych działań, a po kolejne dążenie do ciągłego doskonalenia poprzez poprawę wyników. Konserwatywne, surowe poglądy oraz niechęć do zmian nie ułatwiają wprowadzeniu reform (wdrażania nowych narzędzi). Potrzebna jest współpraca pomiędzy państwem a jednostkami podległymi, będącymi w strukturach państwowych, ciągłe kompromisy i determinacja do zaakceptowania i wdrażania zmian. W zaistniałej sytuacji osoby zarządzające jednostkami publicznymi (prezydent, burmistrz, wójt) powinny postrzegać swoją funkcję jako menedżera.

Przyjmując założenie, że występujący obecnie brak przygotowania struktur jednostek samorządu terytorialnego do głęboko jakościowych zmian w sposobie zarządzania, w tym planowania, jest podstawową barierą ograniczającą. M. Dylewski⁴³³ uważa, że należy w pierwszej kolejności zmienić całą kulturę organizacyjną z modelu administracyjnego na model oddolny, z menedżerskim podejściem do rozwiązywania problemów i podejmowania decyzji. Według cytowanego autora jest to zgodne z ideą budżetowania, jako metody zarządzania, której cechą charakterystyczną jest oddolność procesów planowania, zgodność z przyjętymi celami ogólnymi i strategicznymi. Poza tym autor uważa, że jest to stopniowe przygotowanie całej struktury organizacyjnej jednostki do możliwości podjęcia decyzji o przejściu na wyższy poziom zarządzania, w którym planowanie i budżetowanie jest podstawowym filarem i punktem wyjścia w procesie realizacji zadań publicznych.

Potwierdzeniem tezy, postawionej przez Autorkę rozprawy, dotyczącej niechęci, braku potrzeby zmian oraz braku możliwości wykorzystania przez kierowników gmin czy skarbników do zarządzania innymi instrumentami niż obecnie obligatoryjnie obowiązujące, są badania przeprowadzone przez M. Walczaka i M. Kowalczyk⁴³⁴ oraz W. Misiąg.

Z przeprowadzonego przez pierwszych z wymienionych autorów, M. Walczaka i M. Kowalczyk (2010), badania wynika, że prawie 60% respondentów nie stosuje żadnego

⁴³³ Por. Dylewski M. (2007), op. cit., s. 290.

⁴³⁴ Szerzej na ten temat: Walczak M., Kowalczyk M. (2010), op. cit.; Misiąg W. (2013), op. cit.

innego narzędzia budżetowania, poza tradycyjnym. Wśród głównych powodów, dla których nie stosują innych metody budżetowania wymienione zostały następujące powody: mała popularność innych metod, pracochłonność oraz brak odpowiedniej kadry (30% badanych). Jednakże w postawionym pytaniu dotyczącym korzyści jakie przyniosą zreformowanie procesu budżetowania, respondenci z badanych gmin wskazali: wzrost skuteczności osiągania zaplanowanych celów (64,1%), zbliżenie gminy do warunków w jakich działa sektor prywatny (58,98%), ustalenie rzeczywistego poziomu poszczególnych usług (48,72%) oraz oszczędności środków finansowych (51,29%). Rozkład odpowiedzi na powyższe pytanie pokazuje, iż respondenci posiadają wiedzę o korzyściach z wprowadzenia zmian w procesie budżetowania, a wręcz oczekują lepszej, pełniejszej i bardziej wiarygodnej informacji. Oznacza to, że obecny system budżetowania nie daje rzeczywistego obrazu, użytecznego ani użytkownikom wewnętrznym, a tym bardziej zewnętrznym. W badaniu przeprowadzonym przez cytowanych autorów pojawiły się również głosy sceptyków reformy budżetowania, którzy nie zgodzili się z postulatem oszczędności środków finansowych (25,64%), ustaleniem rzeczywistego poziomu poszczególnych usług (23,08%), zbliżenia gminy do warunków w jakich działa sektor prywatny (12,82%) oraz że zmiany budżetowania przyniosą wzrost skuteczności osiągania zaplanowanych celów (10,25%).

Kolejne badanie przeprowadzone przez W. Misiągą⁴³⁵, pokazuje problem postawy i niechęci do zmian pośród urzędników różnego szczebla. Wnioski przedstawione poniżej są wynikiem prowadzonych przez autora obserwacji (zarówno w charakterze obserwatora, jak i wykładowcy) podczas przeprowadzanych szkoleń „zadaniowych”. Według W. Misiąga znaczna część uczestników szkolenia odbierała informacje o funkcjonowaniu budżetowania zadaniowego jako dość abstrakcyjne zagadnienie, wątpiąc w celowość i możliwość wdrożenia takich metod w polskich warunkach, albo zainteresowana była tylko bardzo formalnymi, technicznymi problemami dotyczącymi raczej wypełniania obowiązków planistycznych i sprawozdawczych, a nie merytorycznymi efektami wykorzystania metod zarządzania przez cele i budżetowania zadaniowego. Według autora potwierdza to tezę, że z budżetu zadaniowego pozostały tylko sformalizowane procedury i dokumenty. W. Misiąg twierdzi także, że formalne wprowadzenie do procedury budżetowej dokumentu budżetu zadaniowego nie spowodowało zmian w sposobie zarządzania środkami publicznymi, a także zdaniem przywołanego autora, w praktyce wyniki wykonania budżetu zadaniowego nie są nawet analizowane. Cytowany autor zauważa również, że niezrealizowane zaplanowane zadania nie

⁴³⁵ Por. Misiąg W. (2013), op. cit.

wywołały żadnych reakcji ani konsekwencji ze strony organów rządowych. „Jeśli więc budżet zadaniowy ani nie jest podstawą alokacji środków budżetowych, ani nawet podstawą działań naprawczych (korygujących), gdy jego założenia pozostają niespełnione, to zasadne staje się pytanie o znaczenie, jakie rząd przypisuje budżetowi zadaniowemu w procesie reformowania finansów publicznych”⁴³⁶. Według W. Misiąga⁴³⁷ nie sprzyja to wdrażaniu nowych, skutecznych metod zarządzania, co więcej, będzie w znaczący sposób utrudniało realne ich wykorzystanie.

„Opisane powyżej słabości procesu wdrażania do praktyki zarządzania środkami publicznymi metod budżetowania zadaniowego są jednym z przejawów szerszego problemu – „odporności” polskiego sektora finansów publicznych na nowe metody, umożliwiające bardziej racjonalne zarządzanie rzeczowymi i finansowymi zasobami instytucji publicznych. Nie sprzyja to wdrażaniu nowych, skutecznych metod zarządzania, co więcej, będzie w znaczący sposób utrudniało realne ich wykorzystanie”⁴³⁸. Jednak, pomimo tych wszystkich przedstawionych trudności we wdrażaniu budżetu zadaniowego, zapewnienie sprawności w realizacji zadań publicznych powinno nadal być priorytetem. Być może budżet zadaniowy powinien być punktem wyjścia zmian w reformowaniu gmin, jak miary efektywności zarządzania.

3.5. Wybrane doświadczenia na świecie z wdrożeniem i wykorzystaniem budżetu zadaniowego - wnioski i implikacje dla Polski

Na świecie istnieje wiele wariantów budżetu zadaniowego, różna jest także jego terminologia. Uwarunkowane to jest wieloma czynnikami, a przede wszystkim: okresem, kiedy następował proces wdrażania oraz systemem – polityczno gospodarczym. Proces wdrażania budżetu zadaniowego w różnych krajach zostało zaprezentowane w tabeli 15.

⁴³⁶ Misiąg W. (2013), op. cit., s. 101.

⁴³⁷ Ibidem.

⁴³⁸ Ibidem.

Tabela 15. Proces wdrażania budżetu zadaniowego w wybranych krajach na świecie

Wielka Brytania	
Okres wdrażania budżetu zadaniowego	Od 1991 roku podejmowano próby przedstawienia krótkoterminowego planu wydatków. Od 1998 roku sporządzanie budżetu zadaniowego, ale nie we wszystkich obszarach. Nie można więc mówić o całościowym zadaniowym budżecie państwa.
Konstrukcja budżetu zadaniowego	Budżetowanie zadaniowe opiera się na kilku dokumentach: budżetu zadaniowego niezbędne są następujące dokumenty: przegląd wydatków (SR – <i>spending review</i> lub CSR <i>comprehensive spending review</i>) – uzupełniany przez umowy w zakresie usług publicznych (<i>Public Service Agreements</i> , PSA), dla których z kolei funkcjonują dokumenty uszczegółowiające: ministerialne dokumenty inwestycyjne (<i>Departmental Investment Strategies</i> , DIS) i ministerialne plany dostarczania usług (<i>Service Delivery Plans</i> , SDP), a ponadto Noty techniczne (<i>technical note</i> , TN) dotyczące wydajności.
Cele	Brak ustanowień celów na podstawie analityki. Cele stanowią głównie zamierzenia i ambicje polityczne.
Ocena wykonania budżetu	Ocena dokonywana jest na podstawie corocznych raportów z wykonania założonych celów, przygotowywanych wiosną i przedstawionych parlamentowi. Uzupełnienie stanowi jesienny raport wykonania. Wadą tego systemu jest ustalanie celów, mierników i sporządzanie raportów jedynie przez rząd co może doprowadzić do braku obiektywizmu w dokonaniu oceny z realizacji. oceny planów wykonania dokonuje również NAO (<i>National Audit Office</i>) w ramach audytu zewnętrznego. Wykonanie lub niewykonanie wskaźników nie ma bezpośredniego skutku w postaci ustalenia poziomu planowanych w następnym okresie środków budżetowych. Niemniej jednak ma ono wpływ na przyszłe decyzje budżetowe, zwłaszcza jeśli chodzi o wygaszanie działań osiągających słabe rezultaty. Odrębne formy przybiera ocena wykonania w samorządach lokalnych – jest ona dokonywana przez Komisję Audytową (<i>Audit Commission</i>) i nazywa się „szczegółową oceną wykonania” (<i>Comprehensive Performance Assessment</i>). Samorządy o lepszych rezultatach w zakresie wykonania są także „nagradzane” zmniejszeniem nasilenia kontroli.
Ocena wdrożenia budżetu zadaniowego	Koncepcja konstrukcji budżetu w Wielkiej Brytanii oparta jest na układzie podmiotowym przy planowaniu środków, a funkcjonalnym jedynie przy sprawozdaniu, co zaprzecza jednej z idei budżetu zadaniowego, którą jest w pełni przejrzysty układ budżetu państwa pod kątem wykonywanych przez państwo zadań (funkcji państwa), które to właśnie – a nie instytucje – są ważne dla obywatela. Budżet zadaniowy planowany od początku w układzie podmiotowym może sprzyjać zwiększeniu efektywności administracji, ale utrudnia planowanie według określonych priorytetów państwa i nie umożliwia debaty publicznej nad nimi, co z kolei może nie sprzyjać skuteczności działań administracji. Dodatkowym czynnikiem wpływającym na brak przejrzystości układu budżetowego w Wielkiej Brytanii jest równoległe funkcjonowanie systemu ustawowej autoryzacji wydatków przez parlament oraz planowania zadaniowego wyrażanego za pośrednictwem dokumentów rządowych.
Holandia	
Okres wdrażania budżetu zadaniowego	Pierwsza próba ogólnego wprowadzenia budżetowania zadaniowego (z celami określonymi przez Ministerstwo Finansów) z lat 70. zakończyła się niepowodzeniem ¹⁹ . Druga próba, uwzględniająca podejście oddolne, została pojęta pod koniec lat 90. i trwała do 2004 r., kiedy to przeprowadzono modernizację i ocenę systemu budżetowania zadaniowego. Pierwszy budżet zadaniowy zorientowany na rezultaty został przygotowany w 2001 r., tj. po dwóch latach debaty między rządem i parlamentem.
Konstrukcja budżetu zadaniowego	Budżet zadaniowy Holandii składa się z następujących struktur: 1. Projekt ustawodawczy – zawierający wydatki i dochody ministerstwa podlegające osobnemu głosowaniu. 2. Część dotycząca polityki (w tym agenda polityki – stanowiąca część budżetu najbardziej podlegającą polityce, zawiera ona priorytety polityczne i ich konsekwencje finansowe, w zakresie których występują m.in. jej cele główne i operacyjne, a także np. elastyczność budżetowa). 3. Część dotycząca zarządzania uwzględniająca możliwe zmiany organizacyjne w ministerstwie oraz stworzenie agencji lub zmianę standardów księgowych. 4. Część dotycząca agencji (informacje finansowe dotyczące agencji związanych z ministerstwem).

	<p>5. Informacje dodatkowe.</p> <p>Podczas opracowywania budżetu zadaniowego warto kierować się następującymi założeniami:</p> <ul style="list-style-type: none"> • każde nowe zadanie powinno być poprzedzone ewaluacją <i>ex ante</i>, budżet powinien realizować swój podstawowy cel (uzasadnienie dla alokacji i kontroli jej wykonania), efektywność musi być podnoszona przy wykorzystaniu dodatkowych instrumentów (sam budżet zadaniowy nie zapewnia podniesienia efektywności), • na etapie sporządzania rocznych raportów z wykonania budżetu należy pamiętać o zaleceniach dotyczących: a) redukcji objętości tekstu dokumentów budżetowych i skupieniu się na informacjach potrzebnych dla uzasadnienia wydatkowania; b) użyciu mierników tylko tam, gdzie jest to niezbędne (trzeba być świadomym, że bezkrytyczne użycie mierników może zaprzeczyć idei przejrzystości budżetu); c) uznania, iż w niektórych obszarach działania mogą być lepiej oceniane w aspekcie jakościowym, • oczekiwania pokładane w budżetowaniu zadaniowym muszą być realistyczne, • niewłaściwe użycie informacji efektywnościowych może prowadzić do skutków przeciwnych niż założone, istnieje bardzo szeroki zakres działań, których rzetelne zmierzenie jest trudne do wykonania; dlatego też nie należy mierzyć wszystkiego, ale jedynie wycinki danej polityki, w miarę możliwości używać kombinacji kryteriów ewaluacyjnych (jakościowych i ilościowych), należy zachować rozsądek – w większości przypadków nie ma możliwości zbadania całego łańcucha powiązań, żeby coś zmierzyć lub ewaluować, • metoda budżetowania zadaniowego musi być oparta na integrowaniu i równoległym wykorzystaniu różnych umiejętności – przede wszystkim tworzenia strategii, a realizacja planów postępowania w danej dziedzinie musi iść w parze z wiedzą o zasadach jej finansowania, • ewaluacje powinny zaopatrywać decydentów w informacje wiarygodne i pożyteczne, dlatego tak ważne jest opracowanie wysokiej jakości metodologii i standardów ewaluacyjnych. <p>Ocena wykonania budżetu zadaniowego dokonywana jest na podstawie danych, zbieranych i analizowanych każdego roku przez główną instytucję audytowo-kontrolną. Oparty jest on na trzech głównych zasadach: 1. Ścisłym powiązaniu pomiędzy polityką danego obszaru a jego budżetem. 2. Silniejszej zależności pomiędzy budżetem a sprawozdawczością. 3. Bardziej wnikliwej analizie relacji pomiędzy celami, środkami i wykonaniem.</p>
Cele	<p>Cele główne budżetu zadaniowego określają prawdopodobne oddziaływanie i konsekwencje dla obywateli. Dotyczą one ostatecznych efektów polityki. Cele szczegółowe określają średniookresowe efekty mierzalne mające wpływ na realizację celu głównego.</p>
Ocena wdrożenia budżetu zadaniowego	<p>Widoczne jest zmniejszenie roli mierników na rzecz ewaluacji procesu. Duże problemy stwarza nadal sformułowanie mierników. Holenderski system budżetu zadaniowego nie spowodował zmiany spojrzenia na sposób funkcjonowania zadań publicznych, a więc tworzone mogą być wycinkowe programy funkcjonujące w oderwaniu od dotychczas podejmowanych działań. Problemy z ewaluacją zadań wpływają także na fakt, że nie zostały jeszcze określone granice odpowiedzialności podmiotów realizujących zadania za nieosiągnięcie planowanych celów. Jest to jeden z elementów, wpływających na brak bodźców zachęcających do poprawy systemu budżetowania zadaniowego. Podejmowane są też prace nad udoskonaleniem systemu mierników, a w szczególności nad ich wiarygodnością i aktualnością, a także nad poszerzeniem aspektu jakościowego wskaźników.</p> <p>W rezultacie wdrażania budżetu zadaniowego wystąpiły też pozytywne efekty przeprowadzonej reformy: zmniejszyła się objętość dokumentów budżetowych: zamiast 60-stronnicowego uzasadnienia, agenda poszczególnych obszarów mieści się na 15 stronach, struktura budżetu opiera się na logicznym powiązaniu instrumentów realizacji strategii działania z ich wynikami, nastąpiła redukcja części budżetowych z 800 do 140, roczny raport opracowywany jest we wcześniejszym terminie – w maju (przedtem – we wrześniu).</p> <p>Wprowadzenie tego instrumentu skutkowało również m.in.: redukcją kontroli ze strony Komisji Europejskiej, wczesnym wykrywaniem nieprawidłowości i szybką ich korektą,</p>

	<p>a także redukcją ryzyka nieprawidłowości w wydatkowaniu.</p> <p>Uzewewnętrznili się również negatywne skutki reformy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • relacje pomiędzy wydatkami, celami i miernikami nie zawsze są przejrzyste, • niemożliwe bywa czasami wyeliminowanie zewnętrznych czynników mających wpływ na rezultat, • istnieje tendencja do przeciążania struktury budżetu nadmierną liczbą wskaźników, a wskaźniki często nie informują o efektywności. <p>Z powyższych doświadczeń wyciągnięto wnioski wskazujące, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> • mierniki powinny być sformułowane w taki sposób, aby stały się odporne na manipulację, • liczba tych mierników winna być ograniczona,
Francja	
Okres wdrażania budżetu zadaniowego	Reformę budżetową we Francji rozpoczęto przygotowywać w 1998 roku. W 2006 roku Dyrekcja Budżetu Państwa przygotowała budżet zadaniowy uwzględniający podział uprawnień przypisanych dla każdego ministra w zakresie przypisanych mu programów zadaniowych. Od 1 stycznia 2006 roku wszystkie wydatki pochodzące z budżetu państwa wchodziły w skład budżetu zadaniowego, a sam budżet podzielony został na 34 misje, 133 programy i 500 zadań.
Konstrukcja budżetu zadaniowego	Budżet zadaniowy Francji oparty jest na wydatkach zgrupowanych według celów, które to określone zostały dzięki misjom. Misje budżetu zadaniowego określone zostały na podstawie LOLF (<i>la loi organique relative aux lois de finances</i>), tworzą jego pierwszy poziom i są przedmiotem głosowania w Parlamencie. Drugi szczebel budżetu zadaniowego tworzą programy grupujące wydatki. Oprócz wprowadzenia budżetu zadaniowego wiązała się ze zmianą regulacji, usprawnieniem procedury budżetowej, wprowadzeniem rachunkowości memoriałowej, planowaniem wieloletnim, nowym systemem informatycznym. Budżet zadaniowy Francji z 2007 roku zawierał 1173 mierniki
Cele	Cele mają istotny wpływ na grupowanie wydatków. Cele główne budżetu zadaniowego Francji ujęte są w formie misji, które są obrazem prowadzonej polityki państwa. Po zaproponowaniu przez rząd misji, zostają one poddane głosowaniu w parlamencie, co oznacza, że sama procedura przygotowania budżetu wymusza prawidłowe i zgodne z interesem społecznym formułowanie celów.
Ocena wdrożenia budżetu zadaniowego	Budżet zadaniowy Francji z 2007 roku zawierał 1173 mierniki, których analiza pod kątem osiągnięcia zakładanych celów potwierdziła, że 80% mierników było w pełni funkcjonalnych i umożliwiło porównanie zakładanych rezultatów z osiągniętymi. 58% mierników użytych do budżetu zadaniowego wykazało znaczną realizację zadań, 21% z nich poprawę bez osiągnięcia wartości docelowej, a kolejne 21% mierników wykazywało stagnację lub nieistotne zmiany.
Portugalia	
Okres wdrażania budżetu zadaniowego	W roku 2006 podjęta została inicjatywa w zakresie budżetu zadaniowego. Inicjatywa ta wzmocniona została przepisem prawnym wprowadzonym w życie na mocy nowelizacji portugalskiego prawa budżetowego. Przedstawiony zapis prawny deklaruje, iż najpóźniej w 2009 roku zostanie opracowany projekt budżetu państwa w układzie programowym na 2010 rok. Wprowadzenie budżetu zadaniowego w Portugalii rozłożono na etapy, planując obejmowanie w latach 2010–2014 budżetem zadaniowym kolejne ministerstwa ¹² oraz wdrożenie w 2015 r. wieloletniego planowania finansowego wydatków.
Konstrukcja budżetu zadaniowego	Struktura budżetu programowego Portugalii w układzie porównawczym składa się z 4 elementów: 1. Obszar interwencji państwa; 2. Programy, zadania; 3. Zadania odpowiednie dla niektórych planów wieloletnich; 4. Podzadania.
Cele	Na poziomie programów do zdefiniowanych celów strategicznych przyporządkowano mierniki oddziaływania, określając jednocześnie grupę docelową beneficjentów. Na poziomie zadań do celu operacyjnego przypisywano mierniki rezultatu i produktu.
Ocena wdrożenia budżetu zadaniowego	<p>Wyniki jakie zostały uzyskane w zakresie analizy trudności wykazały, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> • należy ograniczać stosowanie wskaźników finansowych, którymi starano się wywiązywać z obowiązku formułowania mierników mierzących cele strategiczne, • w niektórych przypadkach wybierano mierniki mierzące oddziaływanie, • zamiast wyboru kilku najważniejszych mierników, często wybierano zbyt dużą ich

	<p>liczbę,</p> <ul style="list-style-type: none"> • obawiano się wyznaczyć wartości docelowe mierników, z uwagi na brak ich wartości bazowych, • istnieje konieczność skrócenia danych niezbędnych do monitoringu.
Słowacja	
Okres wdrażania budżetu zadaniowego	W 2001 roku wprowadzono innowatorski program polegający na opracowaniu budżetu programowego na 2002 rok dla wybranych części budżetowych. Od 2004 roku niemal wszyscy dysponenci poszczególnych części budżetowych zostali zobowiązani do opracowywania budżetów w układzie programowym. Budżet zadaniowy od tej pory stał się integralną częścią całego słowackiego systemu budżetowego.
Konstrukcja budżetu zadaniowego	<p>Od 2004 r. jedną z najważniejszych cech słowackiego procesu budżetowania jest planowanie wieloletnie budżetu. Proces budżetowania, według nowego prawa o zasadach budżetowych finansów publicznych (ustawa z 2004 roku) obejmuje okres 3 lat, z czego planowanie wieloletnie obejmuje dowolny okres począwszy od roku, na który w danym roku opracowany jest budżet roczny. Procedura (zreformowana na potrzeby budżetu programowego) przygotowywania budżetu słowackiego podzielona jest na 4 etapy: 1. Przygotowanie prognoz makroekonomicznych oraz analiza i ustalenie limitów wydatków i deficytu przez Ministerstwo Finansów (styczeń–marzec). 2. Opracowanie projektu budżetów przez resorty na następny rok. Opracowanie prognozy wydatków na dwa kolejne lata dla poszczególnych części budżetowych (30kwietnia). Przesłanie przez każdą z instytucji 5 priorytetowych zadań wraz z uzasadnieniami ich realizacji na dany rok oraz dokonanie negocjacji Ministerstwa Finansów z pozostałymi resortami w zakresie określenia limitów wydatków. Do 15 sierpnia Ministerstwo Finansów przedkłada rządowi projekt budżetu. 3. Negocjacje na szczeblu rządu i uchwalenie projektu budżetu przez rząd. Wszystkie zgłoszone przez resorty uwagi zostają poddane analizie. Do 15 października rząd przedkłada projekt budżetu Radzie Narodowej SR. 4. Debata budżetowa i ostateczne zatwierdzenie budżetu przez Radę Narodową SR. Debata trwa do końca listopada, a do końca grudnia zostaje przyjęty ostateczny kształt budżetu.</p> <p>System budżetowania programowego (<i>results – oriented budgeting</i>) jest systemem opartym na planowaniu zadań i działań (<i>task and activities</i>) rządu na podstawie priorytetów strategicznych tego rządu i takiej alokacji środków przeznaczonych na programy, aby ukierunkowana ona była na efektywne wydatkowanie zasobów budżetowych.</p> <p>Metodyka budżetu programowego MF SR, programowa struktura części budżetowej jest logicznym uporządkowaniem struktury budżetu, sformułowanym w taki sposób, aby treści zawarte w poszczególnych częściach znajdowały odniesienie do przyporządkowanych im celów strategicznych i celów operacyjnych. Struktura składa się z elementów klasyfikacji (programów, podprogramów, programów międzyministerialnych, zadań) i przypisanych im środków publicznych.</p>
Cele	Każdy z programów budżetu zadaniowego ma określony cel priorytetowy. Dodatkowo określone są również cele operacyjne programu, podprogramu, projektu i zadania. Podczas formułowania celów istotne znaczenie mają również aspekty polityczne oparte na planach rządu oraz potrzebach społecznych. Ponadto ich ilość jest dowolna dla każdego poziomu programowego, a określone wcześniej cele nie powinny ulec zmianie w ciągu roku, jednak sytuacja ta – ze względu na przesunięcia środków finansowych – jest nieunikniona
Ocena wdrożenia budżetu zadaniowego	<p>Pierwsza analiza budżetu zadaniowego przeprowadzona została w 2008 roku, a jej wyniki posłużyły Ministerstwu Finansów do przygotowania wytycznych w zakresie prawidłowej konstrukcji mierników. Dzięki temu zabiegowi możliwa była znacząca poprawa ich jakości. Istotnym narzędziem wspomagającym planowanie, zarządzanie, monitoring i ewaluację całej struktury programowej jest tzw. matryca logiczna budżetu programowego, która używana jest do tworzenia, wdrażania i monitorowania powiązań pomiędzy celami strategicznymi i operacyjnymi, poszczególnymi zadaniami i nakładami poniesionymi na realizację programu. Matryca ta pozwala wybrać najważniejsze cele oraz określić czynniki, które mogą stać na przeszkodzie w ich osiągnięciu.</p> <p>Słowacja jest najbardziej zaawansowanym krajem w reformowaniu systemu budżetowego wśród krajów nowoprzyjętych do UE. Na wielkie uznanie zasługuje sprawność i szybkość przeprowadzenia reformy finansów publicznych na Słowacji.</p>

	<p>Przy wykorzystaniu najlepszych doświadczeń światowych (USA, Holandia, Bank Światowy, OECD) – udało się wypracować zaawansowaną metodę budżetowania zadaniowego, opartego na rozbudowanej bazie celów i mierników (funkcjonującej w systemie informatycznym), trzyletnim planowaniu budżetu, podstawach dla systemu monitoringu i ewaluacji wydatków publicznych.</p>
Finlandia	
Okres wdrażania budżetu zadaniowego	<p>Negatywna ocena społeczeństwa oraz brak zaufania do administracji publicznej wymusiły już w latach 80. rozpoczęcie próby reformowania administracji oraz gospodarowania środkami publicznymi. Po wyborach parlamentarnych w 1987 roku zaczęto wdrażać specjalny rządowy program mający na celu zreformowanie systemu administracyjnego oraz procesu budżetowego w kierunku zorientowanym na rezultaty. Równocześnie, wraz z utworzeniem rządu powstał Komitet Ministerialny ds. Rozwoju Administracji. Ministerstwo Finansów zostało obciążone odpowiedzialnością za koordynację procesu reform. W 1988 roku wyznaczone zostały trzy agencje, które 2 lata później – w 1990 roku – pilotażowo wdrożyły budżet zadaniowy, natomiast już w roku 1995 wszystkie ministerstwa wraz z podległymi jednostkami stosowały procedury zorientowane na rezultaty.</p>
Konstrukcja budżetu zadaniowego	<p>W Finlandii, realizacja budżetu zadaniowego wymaga sporządzenia następujących dokumentów: 1. Plan finansowy na 4 kolejne lata. Zawiera on nie tylko ramy finansowe, ale i cele strategiczne. Każde ministerstwo jest odpowiedzialne za sformułowanie celów w zakresie swojej właściwości. 2. Budżet państwa obejmujący okres 1 roku. Cele prezentowane są tu wg następującej klasyfikacji budżetowej: – Główny tytuł – cele, których realizacja powoduje określone skutki społeczne, formułowane przez poszczególne ministerstwa, – Rozdział zawierający określone cele polityczne, – Linia budżetowa, zawierająca cele operacyjne formułowane przez poszczególne agencje 3. Porozumienie w sprawie ustalania celów pomiędzy ministerstwami i agencjami, 4. Roczne sprawozdania z realizacji celów połączone ze sprawozdaniem finansowym z wykonania budżetu, 5. Oświadczenie na temat realizacji celów w danym roku, do składania których zobligowane są wszystkie ministerstwa.</p>
Cele	<p>Brak wyników w osiąganiu celów strategicznych przeważnie powoduje dyskusję w rządzie, w wyniku której powinna nastąpić zmiana tych celów i dostosowanie ich do bieżącej sytuacji politycznej, społecznej i gospodarczej. Podlega to dyskusji w Parlamencie, jednak zazwyczaj przekłada się to na podejmowanie przez rząd działań związanych ze zmianą celów. Słabe wyniki na poziomie celów operacyjnych skutkują podjęciem działań korygujących w danym ministerstwie lub agencji. Przy ich podejmowaniu również należy uwzględnić bieżącą sytuację w kraju. W celu podjęcia działań naprawczych osiągane wyniki poddawane są analizie i dyskusji. W przypadku, gdy przyczyną osiągania słabych wyników jest złe zarządzanie, możliwa jest zmiana kierownictwa.</p> <p>Najważniejszym aspektem oceny wykonania budżetu jest produktywność, zapewnienie efektywnych usług publicznych oraz działań rządowych.</p>
Ocena wdrożenia budżetu zadaniowego	<p>W Finlandii w wyniku reformy systemu budżetowego podjęte zostały następujące środki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmiana „charakteru” informacji budżetowych przekazywanych do parlamentu, • redukcja wydatków sztywnych, • delegowanie władzy do kierowników podległych agencji, • wymóg jasnego formułowania celów, • wzmocnienie transparentności przez rozwój sprawozdawczości oraz unowocześnienie standardów rachunkowych, • tworzenie instrumentów o typowo rynkowym charakterze. <p>Dzięki zmianom w zakresie procedur systemu budżetowego udało się zapewnić swobodę operacyjną agencjom rządowym oraz umożliwić przenoszenie niewykorzystanych środków w danym roku budżetowym. Zmniejszeniu uległa restrykcyjność w zakresie dysponowania przez agencje środkami. Poprawie uległ system oceny osiągniętych rezultatów oraz sposób wyznaczania celów, które powstają na skutek uzgodnień pomiędzy agencjami a ministerstwem. Informacje o stopniu zrealizowania wyznaczonych celów wykorzystywane są w procesie budżetowania zadaniowego jako uzasadnienie dla podejmowanych decyzji dotyczących celów strategicznych oraz operacyjnych podejmowanych w procesie stanowienia budżetu.</p>

Irlandia	
Okres wdrażania budżetu zadaniowego	Od 2007 roku każdy z ministrów podlega obowiązkowi przygotowania Rocznej Deklaracji Wyników, w której zawarte są nie tylko zadania na następny rok, ale również przewidywane i deklarowane rezultaty przyjętych działań. W każdym kolejnym roku dokument ten uwzględnia informacje na temat tego, co udało się osiągnąć w latach ubiegłych.
Konstrukcja budżetu zadaniowego	Budżet Irlandii podzielony jest na obszary polityki, a następnie na programy. Ponadto nie występuje podział na misje (jak w przypadku Francji), a samo planowanie wydatków w układzie zadaniowym zostało wpisane w ogół działań tworzących reformę finansów publicznych. Ponadto wprowadzenie zmian w systemie finansów publicznych było możliwe jedynie dzięki akceptacji ze strony władzy ustawodawczej i wykonawczej. Najwyższy szczebel klasyfikacji budżetu zadaniowego podzielony na misje i obszary polityki opracowany jest w oparciu o główne dziedziny, jakimi zajmują się podmioty sektora finansów publicznych na poziomie centralnym, wraz z celami opracowanymi również na centralnym szczeblu. Każda z misji przypisana została odpowiedniemu ministrowi, jednak część z nich potraktowano jak dziedziny międzyministerialne przyporządkowane do grupy ministerstw lub innych podmiotów administracji centralnej.
Cele	Dla oceny sformułowanych i zrealizowanych celów budżetu zadaniowego istotną rolę odgrywają corocznie przygotowywane raporty zawierające szczegółowe informacje o celach, miernikach, nakładach i wynikach. W przypadku celów sformułowanych w sposób niepoprawny nie była możliwa jasna i precyzyjna odpowiedź na pytania, na które musi odpowiedzieć raport. Istotne znaczenie w budżecie zadaniowym Irlandii ma koncentracja nie na nakładach, a na wynikach planowanych i osiągniętych. Sformułowane cele muszą być klarowne oraz pozwalać na łatwe zidentyfikowanie pożądaných wyników i precyzyjny pomiar osiągniętego w ciągu roku postępu w realizacji.
Ocena wykonania budżetu	Doświadczenia z pierwszych prac w zakresie budżetu zadaniowego wykazały, że najlepszą praktyką przy budowaniu mierników jest tworzenie grup zadaniowych, zajmujących się ich przygotowaniem, oraz mogących w przyszłości zajmować się systematycznym przeglądem mierników i rekomendowaniem ewentualnych poprawek. Przeprowadzona 4 lata później przez OECD analiza systemu wykazała, że w dalszym ciągu system opracowywania mierników jest daleki od doskonałości. Wykazano, że mierniki funkcjonujące w ramach irlandzkiego systemu budżetu zadaniowego są mało przejrzyste, a informacje przez nie przekazywane niejasne.
USA	
Okres wdrażania budżetu zadaniowego	Planowanie zadaniowe w procesie budżetowym starano się wdrożyć od czasów powojennych. Najważniejszymi inicjatywami w tym zakresie były: - w 1949 wprowadzono system <i>Performance Budgeting</i> , - w 1965 wprowadzono system <i>Planning-Programming-Budgeting</i> , - w 1973 wprowadzono system <i>Management by Objectives</i> , - w 1977 wprowadzono system <i>Zero-Base Budgeting</i> .
Konstrukcja budżetu zadaniowego	Cechą charakterystyczną ujęcia zadaniowego jest przedstawienie wydatków poszczególnych podmiotów w podziale na cele strategiczne (misje), których realizację powinny wspomagać. Opracowania, które prezentują tego typu ujęcie zawierają również mierniki efektów podjętych działań, a także omówienie efektów realizacji wybranych programów, uznawanych za najważniejsze z punktu widzenia realizacji celu strategicznego.
Cele	Planowanie zadaniowe i ocena efektywności programów w Stanach Zjednoczonych mają na celu racjonalizację wykonywania zadań publicznych i zwiększenie ich efektywności. Są też dodatkowym źródłem informacji dla prezydenta i Kongresu w momencie podejmowania decyzji budżetowych. Jednak ocena wykonania danego programu nie decyduje o przeznaczeniu środków budżetowych. Nie istnieje mechanizm odcinający finansowanie nieefektywnym programom. Planowanie budżetowe jest zatem tylko narzędziem, które Kongres i prezydent mogą, ale nie muszą, wykorzystać podczas podejmowania decyzji o wydatkach.

Ocena wdrożenia budżetu zadaniowego	Obecnie nie można uznać, że wdrożenie budżetu zadaniowego było pełne, m.in. dlatego, że w 2006 r. oceniono za pomocą metodologii Part ⁴³⁹ 80% programów. Kolejne raporty Głównego Biura Rachunkowości Stanów Zjednoczonych (GAO – <i>US General Accounting Office</i>) pokazują niedoskonałości wprowadzonego systemu, wskazując kierunki jego naprawy.
--	---

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Gostomczyk B. (2012), op. cit., s. 471-475; Lubińska T. (red) (2009), op. cit., s. 343; Szpringer Z. (2013), op. cit.; Postuła M., Perczyński P. (red.) (2010), op. cit., s. 27-29; Walczak, Kowalczyk (2010), op. cit.; opracowania dotyczące wyjazdów studyjnych przedstawicieli Ministerstwa Finansów realizowanych jako szkolenie: *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Finlandii*, Warszawa 2009, [dostęp: 23.05.2017 r.]; *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Norwegii*, Warszawa 2008, [dostęp: 23.05.2017 r.]; *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Wielkiej Brytanii*, Warszawa 2009, [dostęp: 23.05.2017 r.].

Powyższe informacje zawarte w tabeli 15 wskazują, jak zróżnicowana była geneza budżetu zadaniowego⁴⁴⁰ w różnych państwach. O wyborze krajów zaprezentowanych w tabeli 15 decydowała dostępność danych, skuteczność podjętych działań, a także możliwości implementacyjne rozwiązań w procesie reformowania finansów publicznych w Polsce.

Wspólną cechą przeprowadzanych reform budżetowych w wymienionych krajach, była orientacja na zarządzanie przez rezultaty. Z reguły bodźcem do wdrażania takich reform były problemy ekonomiczne (nadmiernie powiększający się deficytu sektora finansów publicznych, osłabienie wzrostu gospodarczego), poczucie bezużyteczności zarządzania w sposób tradycyjny, biurokratyczny administracją publiczną, co skutkowało marnotrawieniem środków publicznych, jakość systemu administracji publicznej oraz skomplikowane procedury biurokratyczne lub decyzja polityczna dotycząca integracji z Unią Europejską. Czynniki te spowodowały położenie nacisku na efektywność i skuteczność wydatkowania środkami publicznymi w państwach zaprezentowanych w tabeli 15.

Według T. Lubińskiej⁴⁴¹ reformowanie finansów publicznych w Polsce może wzorować się na innych państwach, które wcześniej rozpoczęły modernizowanie sektora finansów publicznych. Stany Zjednoczone, jako prekursorzy we wdrażaniu budżetu zadaniowego mają duże doświadczenie. Z uwagi jednak na odmienne ukształtowanie systemu prawa i systemu finansów publicznych, wydaje się, że całościowe przeniesienie rozwiązań amerykańskich na warunki polskie nie jest zasadne. Jednakże, niektóre elementy planowania zadaniowego

⁴³⁹ PART – *Program Assessment Rating Tool*, za pomocą narzędzia PART dokonywana jest ocena programów rządowych w czterech kategoriach: rezultaty programów, cel i układ programu, alokacja zasobów oraz efektywność.

⁴⁴⁰ Prekursorami we wdrażaniu budżetu zadaniowego są Stany Zjednoczone, gdzie prace nad wdrożeniem budżetu zadaniowego rozpoczęto już w 1949 r. Część z państw zaprezentowanych w tabeli 15 wykorzystuje budżet zadaniowy jako kompleksowe rozwiązanie zastępujące dotychczasowy model budżetu, inne zaś implementują jedynie elementy programowania zadaniowego jako narzędzie uzupełniające do budżetu tradycyjnego. W wielu państwach reformie budżetowej towarzyszyły także inne zmiany m.in.: wdrożenie rachunkowości memoriałowej oraz planowania wydatków w perspektywie wieloletniej, reforma zarządzania zasobami ludzkimi – motywowanie do osiągania jak najlepszych rezultatów.

⁴⁴¹ Por. Lubińska T. (red) (2009), op. cit., 343-402, 363.

w USA mogą posłużyć jako wzorzec, np. system ewaluacji PART. Z kolei wiele różnic przytoczona autorka dostrzega pomiędzy systemem brytyjskim a polskim: nikła rola odgrywana przy uchwalaniu budżetu przez Parlament Wielkiej Brytanii, wynikająca z zakorzenionej tradycji - tego typu model pozostawia władzy wykonawczej znacznie większą samodzielność i zarazem odpowiedzialność za budżet, skutkuje koncentracją decyzji budżetowych w rękach rządu i potencjalnie zwiększa efektywność budżetu zadaniowego w stosunku do rządowych zamierzeń. T. Lubińska, pomimo braku możliwości czerpania bezpośredniej inspiracji z rozwiązań brytyjskich, zarówno ze względu na różnice systemowe, jak i na słabości systemu wyciąga szereg wniosków sformułowanych na bazie błędów popełnianych przez Wielką Brytanię. Cytowana autorka postuluje, aby przy wdrażaniu systemu budżetu zadaniowego w Polsce unikać zbyt pośpiesznego wdrożenia systemu, którego skutkiem jest następnie konieczność dokonywania licznych zmian w zakresie czynników, które powinny pozostać względnie stałe, tzn. przyjętej metodyki, w tym doboru charakteru mierników. Zdaniem T. Lubińskiej najbardziej cennym przykładem dla Polski jest Słowacja, z uwagi na zbliżone realia społeczno-gospodarcze – kraje po transformacji ustrojowej i będące „młodymi” członkami Wspólnoty Europejskiej. Polska administracja publiczna powinna również czerpać z doświadczeń Słowacji z zakresu rozszerzania kultury i świadomości ewaluacyjnej na cały sektor finansów publicznych, ale też obywateli. Z kolei, z doświadczeń holenderskich Z. Szpringer⁴⁴² wyciąga wnioski dla Polski w procesie reformowania administracji publicznej i uważa, że dwojaki cel reformy budżetowania (tj. przejrzystość i wydajność) nie może zostać osiągnięty wyłącznie przez wprowadzenie budżetu zadaniowego. Cytowany autor podkreśla, że budżet zadaniowy jest ważnym i cennym instrumentem, który powinien być używany podczas debat na temat poziomu finansowania głównych dziedzin polityki państwa, jednakże musi być on wspomagany przez inne narzędzia.

Z badania przeprowadzonego przez M. Chrzanowskiego⁴⁴³ można wyciągnąć wniosek, że w krajach o dużym stopniu wdrożenia budżetu zadaniowego średnia wskaźnika efektywności sektora publicznego⁴⁴⁴ jest wyższa niż średnia tego wskaźnika w całej badanej

⁴⁴² Por. Szpringer Z. (2013), op. cit.

⁴⁴³ Szerzej na ten temat: Chrzanowski M. (2013), *Ocena korzyści i kosztów wdrażania budżetu zadaniowego przez pryzmat efektywności wydatkowania środków publicznych w wybranych krajach OECD*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing nr 10/59, Warszawa, s. 127.

⁴⁴⁴ M. Chrzanowski zdefiniował wskaźniki efektywności sektora publicznego (ESP) jako wyniki działalności sektora publicznego w poszczególnych obszarach, zostały zważone przy pomocy wysokości odpowiedniej kategorii wydatków publicznych (WP), które zostały przeznaczone w celu osiągnięcia pożądanych rezultatów. Szerzej na ten temat: Chrzanowski M. (2013), op. cit., s. 126.

przez autora próbie. M. Chrzanowski podkreśla, że wskazuje to na pozytywny wpływ zastosowania metod budżetowania opartego na wynikach na efektywność wydatkowania środków. Niemniej jednak podkreśla także, iż w analizowanych krajach występuje wiele innych czynników, które bezpośrednio determinują wartość współczynnika efektywności finansów publicznych. Dokonana analiza badań sugeruje poprawność hipotezy, postawionej przez M. Chrzanowskiego, o pozytywnym wpływie budżetowania zadaniowego na efektywność sektora publicznego.

3.6. Budżet zadaniowy a wieloletnie planowanie budżetowe – wieloletnia prognoza finansowa gmin

W ostatnich latach dokonało się wiele zmian w regulacjach prawnych dotyczących jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin. Działania te miały na celu zwiększenie przejrzystości tych jednostek. Najistotniejszą zmianą była w 2009 r. nowelizacja ustawy o finansach publicznych. Wprowadziła ona nowe instrumenty i narzędzia wspomagające zarządzanie usprawniające funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych. Przywołany akt prawny wprowadził szczegółowe rozwiązania dotyczące planowania wieloletniego zarówno na poziomie centralnym – Wieloletni Plan Finansowy Państwa – jak i lokalnym - wieloletnią prognozę finansową. Pomimo, iż wcześniejsze obowiązujące regulacje narzucały obowiązek gminom dokonywać planowania wieloletniego, ograniczało się to zazwyczaj do sporządzania wieloletnich planów inwestycyjnych (WPI)⁴⁴⁵ oraz prognozy długu publicznego⁴⁴⁶. Od 2010 r. obligatoryjnym elementem systemu budżetowego gmin jest także wieloletnia prognoza finansowa.

„Wieloletnie planowanie budżetowe nie jest nowością w sprawnie funkcjonujących gospodarkach. Uznawane jest za niezbędny instrument nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi. Dlatego też jest duży nacisk na wprowadzenie w budżecie państwa

⁴⁴⁵ WPI jest z założenia dokumentem nadrzędnym w stosunku do uchwały budżetowej, a jego postanowienia wymuszają odpowiednie zapisy w uchwale budżetowej w części dotyczącej wydatków inwestycyjnych. Dzięki temu potrzeby nie są zawyżane, a wydatki są zaplanowane na cały proces inwestycyjny z przeznaczeniem na konkretne zadania. Sformułowanie, a następnie konsekwentne realizowanie WPI, eliminuje w znacznej mierze niekorzystne zjawiska: wrażliwości procesu inwestycyjnego na ruchy polityczne, brak harmonogramu inwestowania w ciągu kilku lat oraz barku zasad wyboru inwestycji priorytetowych uwzględniających interes całej społeczności gminy. Jednak jak zauważają M. Ziółkowski i M. Goleń „polskie procedury budżetowe są słabo przystosowane do wieloletnich projektów inwestycyjnych”. Cytowani autorzy zwracają jednak uwagę na fakt, iż pomimo że ustawa o finansach publicznych w artykule 110 przewiduje możliwość tworzenia przez gminy wieloletnich programów inwestycyjnych, jednak praktyka stosowania tych przepisów dowiodła, że nie dają one podstawy do rzetelnego planowania wydatków inwestycyjnych w kilkuletniej perspektywie”. Ziółkowski M., Goleń M. (2006), op. cit., s. 87-88.

⁴⁴⁶ Por. Hermaszewski J. (2013), *Analiza skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego na tle wyzwań stawianych administracji publicznej*, Zarządzanie Publiczne 1/2013, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków, s. 44.

mechanizmów wieloletniego planowania finansowego stanowiącego istotny element budżetowania zadaniowego⁴⁴⁷. Wynika to z jednej z głównych charakterystyk budżetu zadaniowego, którą jest projekcja wydatków w dłuższej perspektywie i ma szczególne znaczenie przy opracowywaniu wieloletniej prognozy finansowej.

Artykuł 226 ust. 1 i 2 UoFP wskazuje, że wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego, w tym gmin, powinna być realistyczna i określać dla każdego roku objętego prognozą co najmniej:

- 1) dochody bieżące oraz dochody majątkowe JST (w tym dochody ze sprzedaży majątku),
- 2) wydatki bieżące oraz wydatki majątkowe JST (w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia),
- 3) wynik budżetu JST,
- 4) przeznaczenie nadwyżki budżetowej albo sposób sfinansowania deficytu,
- 5) przychody i rozchody budżetu JST, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia,
- 6) kwotę długu JST, w tym indywidualny wskaźnik zadłużenia, oraz sposób sfinansowania spłaty długu,
- 7) objaśnienia przyjętych wartości.

E. Malinowska-Misiąg⁴⁴⁸ i inni zauważają, że pozornie przepis ten „podporządkowuje” budżet ustaleniom WPF gmin. Prognozy zawarte w WPF – na co najmniej kilka lat - dotyczące podstawowych wartości takich jak: deficyt, zadłużenie, zaciągane i spłacane zobowiązania należy dostosować do limitów zawartych w projektach budżetów na kolejne lata. Ustawa o finansach publicznych umożliwia wprowadzenie zmian w WPF, uchylenie obowiązującej WPF i uchwalenie nowej. Według cytowanych autorów „omówione przepisy są niejasne, plan wieloletni można łatwo zmieniać, przez co nie stanowi on „twardej podstawy” dla kolejnych budżetów, nie powiązano też WPF JST ze strategią rozwoju JST. Można więc z dużą dozą prawdopodobieństwa przypuszczać, że sporządzanie i uchwalanie WPF JST będzie traktowane jako wypełnienie zbędnego obowiązku, niemającego realnego wpływu na gospodarkę finansową jednostki⁴⁴⁹. Stanowisko to potwierdza także J. M. Salachna⁴⁵⁰, która także stawia tezę, że WPF ma jedynie znaczenie formalne, podkreślając, że akt zarządzania strategicznego (jaką ma pełnić WPF) jest pochodny (wtórnie

⁴⁴⁷ Ibidem.

⁴⁴⁸ Por. Malinowska-Misiąg E., Misiąg J. Misiąg W., Tomalak M. (2015), op. cit., s. 78.

⁴⁴⁹ Ibidem, s. 78-79.

⁴⁵⁰ Salachna J. M. (red.) (2010), op. cit., s. 27-28.

ustalane są jego dane) w stosunku do aktu zarządzania bieżącego (jaką ma pełnić uchwała budżetowa) poprzez dostosowywanie wielkości zawartych w WPF do zapisów zmienianej uchwały budżetowej.

Wprowadzenie obowiązku stosowania wieloletniej prognozy finansowej (niezależnie od podnoszonych słabych stron jego stosowania) wydłużyło i uporządkowało wieloletni horyzont planowania finansowego w gminach. Jak wskazano wcześniej, jest to jeden z atrybutów budżetowania zadaniowego. Można zatem uznać, że ramy prawne wdrożenia budżetu zadaniowego przez gminy zostały już wprowadzone. Ponadto E. Malinowska-Misiąg⁴⁵¹ zwraca uwagę, że dopiero w planach wieloletnich uzasadnione jest zastąpienie mierników produktów miernikami efektów i oddziaływania, służącymi zbadaniu czy działania administracji przyniosły zakładane efekty. Także K. Winiarska⁴⁵² i S. Owsiak⁴⁵³ podkreślają, że budżety zadaniowe muszą być skorelowane z wieloletnią prognozą finansową. „Co więcej, zalety podejścia zadaniowego są widoczne w pełni wtedy, gdy jest ono zastosowane zarówno w planowaniu rocznym, jak i w pracach nad dokumentami strategicznymi i planistycznymi obejmującymi dłuższy okres. Wynika to stąd, że większość działań, mających na celu poprawę jakości usług publicznych i w efekcie lepsze zaspokajanie potrzeb mieszkańców, nie przynosi natychmiastowych skutków. Działania takie powinny być zaplanowane na kilka lat (czasem dłużej), a wymaganie natychmiastowych efektów na ogół przynosi złe skutki”⁴⁵⁴.

M. Ziółkowski i M. Goleń⁴⁵⁵ podkreślają, że wieloletni plan finansowy jest „pomostem” między perspektywicznymi ustaleniami (cele rozwoju i zadania realizacyjne) zawartymi w strategii rozwoju a corocznymi budżetami gminy. Zatem, według autorów, wieloletni plan finansowy (WPF), który można określić mianem strategii finansowej gminy. Jednak J. Hermaszewski⁴⁵⁶ uważa, że zapis art. 226 ust. 1 i 2 UoFP mówiący o tym, że prognoza ta powinna być realistyczna, wydaje się stać w sprzeczności z ideą WPF (jako projekcji długookresowej).

Reasumując, można zatem zgodzić się z S. Owsakiem⁴⁵⁷, który twierdzi, że przesłanki wieloletniego planowania leżą w zasadach racjonalnego działania, a więc konieczności planowania procesów społeczno-gospodarczych o wydłużonym horyzoncie czasowym. Cytowany autor nadmienia jednak, że im dłuższy horyzont planowania finansowego, tym

⁴⁵¹ Por. Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M. (2015), op. cit., s. 78.

⁴⁵² Por. Winiarska K. (red.) (2012), op. cit., s. 10.

⁴⁵³ Owsiak S. (2013), op. cit., s. 43.

⁴⁵⁴ Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M. (2015), op. cit., s. 79.

⁴⁵⁵ Por. Ziółkowski M., Goleń M. (2006), op. cit., s. 85, 89.

⁴⁵⁶ Hermaszewski J. (2011), *Problemy wyodrębniania procesów w zarządzaniu finansami samorządu terytorialnego*, Prace Naukowe Uniwersytetu we Wrocławiu, Wrocław, s. 81.

⁴⁵⁷ Szerzej na ten temat: Owsiak S. (2013), op. cit., s. 55-56.

większe ryzyko⁴⁵⁸ popełnienia błędu. Pozostaje więc ważna kwestia wpływu tych błędów na skuteczność wykorzystania metody budżetu zadaniowego, którego horyzont ogranicza się – w podstawowej jego formie – do jednego roku. Jednak zdaniem W. Misiąg⁴⁵⁹ ograniczenie zakresu stosowania metod budżetowania zadaniowego do planowania rocznego jest przy tym dość niebezpieczne, gdyż powoduje przesunięcie punktu ciężkości z mierników efektu i oddziaływania, określających stopień realizacji zakładanych celów na mierniki produktowe, odpowiednie dla budżetu (planu rocznego). Zdaniem cytowanego autora, ważniejsze staje się więc „ile zrobiliśmy”, niż „co osiągnęliśmy” – a stąd już bliska droga do zasadniczego odejścia od idei zarządzania przez cele, stojącej u podstaw metod budżetowania zadaniowego.

Dlatego, zdaniem Autorki należałoby powiązać ze sobą budżet zadaniowy, wieloletnią prognozę finansową i BSC, które mogłoby stanowić narzędzie poprawy efektywności zarządzania gminami, przy jednoczesnym zaspokajaniu potrzeb informacyjnych użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych.

⁴⁵⁸ Odpowiedzią na pojawiający się problem wystąpienia ryzyka powinien być system kontroli zarządczej, w którym szczególne miejsce zajmuje audyt wewnętrzny. Organizacja audytu wewnętrznego w JST, tym gminach, pojawiła się w nowelizacji ustawy o finansach publicznych w 2009 r. Istotą audytu wewnętrznego jest niezależna i obiektywna ocena adekwatności, efektywności i skuteczności funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Ocena badania tego systemu oraz rekomendacje mające na celu usprawnienie działania jednostki jako całości przekazywane są kierownikowi jednostki. Wśród zasad organizacji audytu wewnętrznego w JST należy wskazać, że obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego dotyczy tych jednostek samorządu terytorialnego, w których kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów ujęta w uchwale budżetowej przekroczyła 40 mln zł. W pozostałych jednostkach audyt wewnętrzny może być prowadzony, o ile kierownik jednostki podejmie taką decyzję. Analiza wykorzystania audytu wewnętrznego przez gminy będzie stanowiła problem badawczy podejmowany przez Autorkę rozprawy w późniejszym czasie.

⁴⁵⁹ Szerzej na ten temat: Misiąg W. (2013), op. cit., s. 94-95.

Rozdział 4

Strategiczna karta wyników jako uniwersalny i elastyczny system pomiaru dokonań gmin

Współcześnie, zarządzanie jednostkami sektora finansów publicznych, w tym gminami, staje się coraz większym wyzwaniem. Wynika to z dynamicznie zmieniającego się otoczenia, globalizacji, ograniczonego dostępu do zasobów oraz rosnących oczekiwań obywateli. Instytucje te, w erze globalizacji, wiedzy i niepewności otoczenia oraz orientacji na potrzeby klienta potrzebują narzędzi umożliwiających skuteczne wdrażanie i monitorowanie wyznaczonej przez jednostkę strategii. W literaturze przedmiotu⁴⁶⁰ podkreśla się kluczową rolę strategii (jej trafność doboru i realizacji). Wyznaczenie strategii dostarcza decydom podstaw do racjonalnego działania w długim okresie, znacznie obniża poziom ryzyka dla potencjalnych inwestorów, a także jest koniecznym wymogiem przy ubieganiu się o kredyt oraz pomocowe środki finansowe, krajowe lub zagraniczne. Zatem, uwiarygodnia gminę z perspektywy partnerów zewnętrznych i wewnętrznych. „Sukces realizacji strategii organizacji zdeterminowany jest odpowiednią metodologią zarządzania uwzględniającą charakterystyczne cechy organizacji”⁴⁶¹. Potrzebny jest zatem „system pomiarowy, który równoważy historyczną dokładność i integralność danych finansowych z czynnikami sukcesu”⁴⁶² w dzisiejszej gospodarce, a jednocześnie umożliwia organizacji skutecznie realizować strategię”⁴⁶³. Ponadto, jak podkreśla J. Michalak, „dostarczenie informacji o wynikach jest bardzo ważne dla zarządzających organizacjami, ponieważ informacja ta pozwala odpowiedzieć na pytanie, czy organizacja realizuje postawione jej cele (czy działa w sposób skuteczny) oraz czy racjonalnie wykorzystuje posiadane zasoby (czy działa wydajnie)”⁴⁶⁴. Efektywność i menedżeryzm w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych, w tym gminami, w są głównymi postulatami nurtu *New Public Management*⁴⁶⁵. Zgodnie z koncepcją NPM działalność gmin powinna być poddawana pomiarze poprzez

⁴⁶⁰ Zob. Gică O. A., Moisescu O. I. (2007), *How to build a successful Balanced scorecard*, Management & Marketing 1, Craiova, s. 140, Michalak J. (2007), *Wpływ zastosowania koncepcji pomiaru dokonań spółek na efektywność funkcjonowania nadzoru korporacyjnego w świetle badań ankietowych*, [w:] Sobańska I, Szychta A. (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 384.

⁴⁶¹ Por. Gavurová B., Šoltés V. (2013), *Application of the cross impact matrix method in problematic phases of the balanced scorecard system in private and public sector*, Journal of Applied Economic Sciences 1 (23), Craiova, Romania, s. 99.

⁴⁶² Do czynników sukcesu można zaliczyć przede wszystkim kapitał intelektualny (wiedza i kompetencje pracowników, innowacyjna kultura organizacyjna) oraz relacje z klientami. Czynniki te są kluczem do tworzenia wartości organizacji.

⁴⁶³ Por. Gică O. A., Moisescu O. I. (2007), op. cit., s. 140.

⁴⁶⁴ Michalak J. (2004), *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 21, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 144.

⁴⁶⁵ Szerzej na ten temat w rozdziale II niniejszej dysertacji.

system mierników⁴⁶⁶. Uzasadnieniem opracowania kompleksowego zbioru mierników w gminach według R. S. Kaplana i D. P. Nortona⁴⁶⁷, jest realizacja oczekiwań interesariuszy i pracowników. Autorzy podkreślają, że gminy nie mogą osiągnąć ustalonych celów, nie uwzględniając tych oczekiwań.

Pomiar dokonań oparty na miernikach i postulatach NPM mają na celu zbliżenie zarządzania jednostkami sektora publicznego do zarządzania jednostkami biznesowymi, aby decydenci mogli dokonywać oceny skutków podejmowanych bieżących decyzji na przestrzeni kolejnych lat. Zatem, wdrożenie zasad Nowego Zarządzania Publicznego w polskich jednostkach sektora finansów publicznych pociąga za sobą zmiany legislacyjne i ustrojowe. Ostatnie reformy finansów publicznych w Polsce wymuszają wdrożenie systemu kontroli zarządczej, audytu wewnętrznego, wieloletniej prognozy finansowej oraz budżetu zadaniowego⁴⁶⁸. J. M. Dylewski⁴⁶⁹ podkreśla, że jest to znaczący krok w reformowaniu finansów publicznych, przede wszystkim ze względu na wydłużenie horyzontu czasowego. Jednak, aby w pełni było możliwe zastosowanie przez gminy rekomendowanych przez Ministerstwo Finansów narzędzi, muszą także nastąpić zmiany w systemie rachunkowości⁴⁷⁰ oraz świadomości aktywnego uczestnictwa decydentów w realizacji przyjętej strategii. W opinii Autorki, należy rozbudzić świadomość i potrzeby stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej, które stanowią podstawę w procesie decyzyjnym i oceny dokonań efektywności gmin. Potrzeba pomiaru dokonań tych jednostek jest bowiem ważna z punktu widzenia obywatela.

Wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej⁴⁷¹ nabiera zatem coraz większego znaczenia w zarządzaniu tymi podmiotami, ponieważ jak twierdzi A. Jarugowa⁴⁷²,

⁴⁶⁶ W Polsce system mierników został wprowadzony przez ustawodawcę w budżecie zdaniowym. Jest to pierwszy krok w reformowaniu polskich finansów publicznych. Szerzej na ten temat w rozdziale III niniejszej dysertacji.

⁴⁶⁷ Kaplan R. S., Norton D. P. (2001), *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, CIM, Warszawa, s. 151.

⁴⁶⁸ Obecnie obligatoryjne na szczeblu rządowym. Szerzej na ten temat w rozdziale III niniejszej dysertacji.

⁴⁶⁹ Zob. Dylewski M. (2011), *Dylematy w zakresie planowania długoterminowego w jednostkach samorządu terytorialnego w kontekście zmian ustawowych oraz doświadczeń wybranych krajów*, *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki*. *Finanse publiczne*. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 173, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 521.

⁴⁷⁰ Obecnie system rachunkowości polskich gmin zorientowany jest na wypełnieniu obowiązków prawnych nałożonych na te podmioty. W większości, gminy nie dokonują zatem żadnych zmian w tym systemie, niż te wymagane ustawowo. Zdaniem Autorki niezbędnym minimum zmian, jakie powinny być wdrożone jest wieloprzekrojowa ewidencja kosztów, ponieważ stanowi ona podstawę zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej. W niektórych państwach reformy finansów publicznych obejmowały zmianę rachunkowości kasowej na memoriałową oraz wdrożenie MSRSP. Szerzej na ten temat w rozdziale III i II niniejszej dysertacji.

⁴⁷¹ Przez rachunkowość zarządczą rozumie się proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do potrzeb zarządzania jednostką, a w szczególności w celu ułatwienia podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów organizacji. Informacje rachunkowości zarządczej powinny być dopasowane do zewnętrznych warunków sytuacyjnych jednostki oraz wewnętrznych

rachunkowość tworzy platformę komunikowania się (poprzez system raportów wewnętrznych i sprawozdań finansowych) jednostki z otoczeniem rynkowym i instytucjonalnym.

Podjęte już działania zmian systemu finansów publicznych w Polsce są bardzo ważne, jednak jest to dopiero początek zmian. Autorka zgadza się z poglądem M. Zawickiego⁴⁷³, który uważa, że w Polsce nie wdrożono jeszcze kompleksowej reformy zarządzania publicznego, które w krajach o rozwiniętej demokracji opiera się na myśleniu i zarządzaniu strategicznym⁴⁷⁴. Wyzwaniem dla gmin jest zatem opracowanie strategii, która zaspokoi potrzeby klientów oraz lepszą jakość usług i realizowanych zadań. M. Nieplowicz⁴⁷⁵ dostrzega w gminach trend w stosowaniu do zarządzania metod zorientowanych na szeroko rozumianego klienta. Cytowana autorka podkreśla, że jednostki te poszukują i wdrażają metody, które pozwalają sprostać rosnącym oczekiwaniom klienta i zaoferować im wysokiej jakości usługi. Zdaniem M. Nieplowicz *Balanced Scorecard*⁴⁷⁶ jest jedną z tych metod, które są wykorzystywane przez menedżerów sektora publicznego w celu poprawy technik zarządzania oraz przełożenia sformułowanej strategii na działanie. Ponadto, koncepcja ta łączy miary finansowe (oparte na danych historycznych) z niefinansowymi pomiaru dokonań gmin.

procesów i szczebli zarządzania w celu efektywnego i sprawnego sterowania. Sterowanie na poziomie operacyjnym wymaga informacji o efektywności i jakości wykonywanych zadań. Są to na ogół informacje ilościowe, często o małym stopniu agregacji, przedstawiane zarówno pracownikom wykonawczym, jak i przełożonym. Na poziomie sterowania strategicznego rachunkowość zarządcza dostarcza informacji o dokonaniach finansowych i niefinansowych dotyczących długiego okresu. Podsystem rachunkowości finansowej jest regulowany przez prawo. Należą do niej sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia, które muszą zaspokajać potrzeby informacyjne wielu użytkowników. Szerzej na ten temat: Jaruga A. A. (1999), *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, ABSOLWENT Sp. z o.o., Łódź, s.19-23; Jarugowa A. (1998), *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] Jarugowa A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk, s. 17.

⁴⁷² Por. Jarugowa A. (1998), op. cit., s. 17-18, Jaruga A. A. (1999), op. cit., s.19.

⁴⁷³ Por. Zawicki M. (2011), op. cit., s. 123.

⁴⁷⁴ M. Dylewski na podstawie analizy obecnych wymogów formalno-prawnych oraz praktyki, uważa że polskie jednostki samorządu terytorialnego, w tym gminy, dopiero wchodzą w fazę planowania długoterminowego. M. Dylewski wyróżnił cztery fazy ewolucji myślenia strategicznego, które przekładają się na sposób i metody zarządzania: 1. Planowanie finansowe – realizacja budżetu; 2. Planowanie długoterminowe- przewidywanie przyszłości; 3. Planowanie zorientowane na zewnątrz – myślenie strategiczne; 4. Zarządzanie strategiczne – kreowanie przyszłości. Por. Dylewski M. (2011), op. cit., s. 517.

⁴⁷⁵ Por. Nieplowicz M. (2013), *Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Marszałkowskim województwa mazowieckiego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 287, Wrocław, s. 138.

⁴⁷⁶ Nazywana także zbilansowaną kartą wyników. Następnie sformułowano zmodyfikowaną koncepcję BSC, jak metody *3K Scorecard*, oraz francuską koncepcję pomiaru wyników – *Tableau de Bord*. Koncepcje te pozwalają odzworować stopień realizacji celów przedsiębiorstw skupionych na tworzeniu wartości dla interesariuszy, w tym dla inwestorów (akcjonariuszy). Szerzej na ten temat. Szychta A. (2007), *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru wyników przedsiębiorstwa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 41, Warszawa, s. 177.

4.1. Pomiar dokonań gmin jako determinanta racjonalnego działania

Rachunkowość pełniąc funkcje informacyjną i kontrolną ma umożliwiać dokonanie oceny efektywności ekonomicznej, społecznej i ekologicznej podejmowanych decyzji przez zarządców. Wspomaganie procesów decyzyjnych i kontrolnych możliwe jest dzięki pomiarowi, który jest dokonywany w systemie rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej. Pomiar dokonań powinien stanowić więc podstawę oceny efektywności podjętych decyzji w przeszłości przez menedżerów oraz być wytyczną przy podejmowaniu decyzji w przyszłości.

Pomiar jest liczbowym opisem zjawisk, obiektów i cech podmiotu. „Pomiar w rachunkowości polega na przypisaniu liczb do różnego typu obiektów., w tym przeszłych, bieżących i przewidywalnych zdarzeń jednostki gospodarczej, jej stanów majątkowych oraz osiąganych lub prognozowanych wyników działalności. Pomiar odbywa się na podstawie obserwacji oraz zgodnie z zasadami i miarami właściwymi rachunkowości”⁴⁷⁷.

Wynik (ang. *performance*) w rachunkowości finansowej utożsamiany jest z wynikiem finansowym, który uzyskuje się poprzez porównanie w skali cząstkowej i globalnej przychodów i kosztów. A. Szychta⁴⁷⁸ podkreśla, że poziom wyniku można wyrazić w systemie rachunkowości za pomocą różnych miar finansowych i niefinansowych. Wzbogacenie oceny dokonań jednostki przez mierniki niefinansowe jest możliwe dzięki zastosowaniu różnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Według J. Michalaka⁴⁷⁹ konieczność uzupełnienia pomiaru dokonań o miary niefinansowe wynika z odmienności potrzeb informacyjnych różnych grup odbiorców. Ponadto, niektórzy badacze uważają, że dokonania powinny obejmować siedem wymiarów⁴⁸⁰: efektywność, wydajność, jakość, jakość życia zawodowego, innowacyjność i rentowność. Z kolei, W. A. Nowak⁴⁸¹ uwypukla rolę nie tylko poddawanego pomiarowi aspekt oraz metodę pomiaru, ale także dobór momentów przekazywania rezultatów pomiaru zainteresowanym stronom. Ponadto, przywołany autor podkreśla, że najważniejsze są te z dokonań, które jednocześnie realizują cele i maksymalizują efektywność.

⁴⁷⁷ Szychta A. (2014), *Metody i systemy pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych. Zbilansowana karta wyników*; [w:] Szychta A. (red.) *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer S.A., Warszawa, s. 756.

⁴⁷⁸ Por. Szychta A. (2014), op. cit., s. 757.

⁴⁷⁹ Michalak J. (2010), *Pomiar dokonań*, [w:] Sobańska I. (red.) *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa, s. 384.

⁴⁸⁰ Pan M. (2013) *Developing Key Performance Indicators (KPIs) for a Department Utilizing Environment Based Design (EBD) Methodology*. Masters thesis, Concordia University, Canada, s. 16.

⁴⁸¹ Zob. Nowak W. A. (1999), *Sterowanie dokonaniami organizacji*; [w:] Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A. *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, ABSOLWENT Sp. z o.o., Łódź, s. 567.

Według J. Michalaka⁴⁸² system pomiaru dokonań można zdefiniować jako system informacyjny, w którym dokonuje się ustalenia, ewidencji, przetwarzania (zrozumianego jako agregowanie i porównywanie z celami i standardami) oraz komunikowania informacji o wynikach jednostki. Ten sam autor wskazuje, że system pomiaru dokonań jest narzędziem łączenia celów przedsiębiorstwa z celami jego pracowników. Według J. Michalaka, aby ta rola mogła zostać spełniona, informacje w nim tworzone muszą być wiarygodne, porównywalne, a zjawiska, którymi jednostka chce zarządzać muszą być, chociaż częściowo kontrolowalne. Aby pomiar dokonań stanowił skuteczny instrument wspierający zarządzanie, według A. Szychty⁴⁸³, powinien być m.in.: powiązany ze strategią i celami jednostki, zawierać osiągalne cele, których realizacja będzie podlegała pomiarowi, dotyczyć wszystkich szczebli zarządzania i dziedzin działalności jednostki, zawierać sprzężenie o osiągniętych wynikach, zakomunikowany i zaakceptowany przez wszystkich pracowników. Ponadto, według B. Gavurová i V. Šoltés⁴⁸⁴ jakość procesu pomiaru i zarządzania wynikami zależy od wzajemnej symbiozy wskaźników finansowych i niefinansowych, w celu zobrazowaniu dokonań całej jednostki.

A. Szychta⁴⁸⁵ zauważa, że system pomiaru wyników jest koniecznym ogniwem w łańcuchu wiodącym od misji i strategii jednostki gospodarczej do jej działań operacyjnych. Zatem kluczowym czynnikiem sukcesu jest trafnie wdrożona strategia oraz stopień jej realizacji. Efektywne wdrażanie strategii jest z kolei zdeterminowane wykorzystaniem narzędzi rachunkowości zarządczej, a jak podkreślają A. Neely i K. Platts⁴⁸⁶, wskaźniki pomiaru powinny pochodzić ze strategii jednostki.

System pomiaru wyników (*performance measurement*⁴⁸⁷) stanowi zatem podstawę zarządzania wynikami, co skutkuje zastosowaniu szerszej koncepcji: systemu zarządzania

⁴⁸² Michalak J. (2010), op. cit., s. 384.

⁴⁸³ Szerzej na ten temat: Szychta A. (2007), op. cit., s. 174-175.

⁴⁸⁴ Por. Gavurová B., Šoltés V. (2013), op. cit., s. 99.

⁴⁸⁵ Szerzej na ten temat: Szychta A. (2007), op. cit., s. 173.

⁴⁸⁶ Neely A., Platts K. (2005), *Performance measurement system design: A literature review and research agenda*, International Journal of Operations & Production Management 25 (12), źródło: https://www.researchgate.net/publication/235309521_Performance_measurement_system_design_A_literature_review_and_research_agenda, [dostęp: 12.05.2017 r.], s. 1250.

⁴⁸⁷ System pomiaru wyników (*performance measurement*) jest różnorodny i obejmuje wskaźniki wyników (*Result Indicators, RIs*), kluczowe wskaźniki wyniku (*Key Result Indicators, KRIs*), wskaźniki dokonań (*Performance Indicators, PIs*) oraz kluczowe wskaźniki dokonań (*Key Performance Indicators KPIs*). Wskaźnikami wyników (RIs) są to wszystkie wskaźniki finansowe, ponieważ dostarczają informacji o wynikach wielu działań, ale nie wskazują jak poszczególne działania wpływają na wynik. Kluczowe wskaźniki wyniku (KRIs) reprezentują niektóre wskaźniki wyników (RIs), które są zgodne z istotnymi czynnikami sukcesu. Dostarczają informacji o wynikach organizacji osobom, które są zainteresowane nimi zainteresowane, ale nie są wykorzystywane w bieżącym zarządzaniu. Cykl monitorowania tych wskaźników jest zazwyczaj długi. Może to być co miesiąc, co kwartał, a nawet co roku. Wskaźniki te mogą być finansowe albo niefinansowe. Inaczej jest w przypadku kluczowych wskaźników dokonań (*Key Performance Indicators, KPIs*), pomiar za ich pomocą

dokonaniami organizacji (*performance management system*) lub (system pomiaru i kontroli wyników (*performance measurement and control system*)).

Według A. Szychty⁴⁸⁸ system pomiaru dokonań przedsiębiorstwa spełniający wymienione niniejszym rozdziale wymogi oraz ściśle sprzężony z innymi metodami rachunkowości zarządczej i koncepcjami zarządzania, można nazywać zintegrowanym systemem pomiaru wyników. Kwestia ta jest przedmiotem ciągłych dyskusji ekspertów na arenie krajowej i zagranicznej, którzy poszukują możliwości stworzenia efektywnego narzędzia wspomagającego zarządzanie organizacjami, także gminami.

Postulaty efektywnego zarządzania dokonaniai gmin zostały zawarte są w koncepcji *New Public Management*. Główną ideą tej koncepcji jest wzrost pomiaru dokonań oparty jednocześnie na miarach finansowych i niefinansowych. Próby poszukiwania i dostosowania metod i koncepcji zarządzania do specyfiki jednostki skutkują powstaniem wielu alternatywnych rozwiązań. Katalog ten tworzą metody m.in. zarządzania jakością (w tym: TQM⁴⁸⁹ oraz certyfikacja ISO⁴⁹⁰, model doskonałości EFQM⁴⁹¹), wspólna metoda oceny CAF⁴⁹² oraz metody zarządzania strategicznego (Strategiczna Karta Wyników⁴⁹³). Koncepcje te są uniwersalne i mogą być wykorzystywane zarówno w jednostkach sektora prywatnego jak i publicznego⁴⁹⁴.

dokonywany jest częściej niż w przypadku KRIs. Pomiary te mogą być dokonywane co godzinę, codziennie, raz na tydzień. KPI dokonuje pomiaru konkretnej działalności, dzięki temu jest w stanie dostarczyć informacji na temat tego co należy zrobić, aby poprawić końcowy wynik. Wskaźniki KPI potrafią wskazać, co należy zrobić, aby znacząco poprawić wydajność. Stanowią zestaw środków ukierunkowanych na takie aspekty dokonań organizacyjnych, które są najbardziej istotne dla obecnego i przyszłego sukcesu organizacji. Szerzej na ten temat: Pan M. (2013), op. cit., s. 15.

⁴⁸⁸ Szychta A. (2007), op. cit., s. 175-176.

⁴⁸⁹ Total Quality Management. Metoda ta ma na celu, poprzez koncentrację na osiągnięcie zadowolenia klientów poprzez nieustanne doskonalenie jakości, zapewnienie organizacji długotrwałego sukcesu oraz przynoszenie korzyści członkom organizacji i społeczeństwa. Podejście to jest znacznie bardziej złożone i kompleksowe niż normy ISO czy też koncepcja EFQM.

⁴⁹⁰ Stanowi zbiór standardów zapewnienia jakości opublikowanym przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną.

⁴⁹¹ *European Foundation for Quality Management*. Model Excellence EFQM opracowany został przez Europejską Fundację Zarządzania przez Jakość. Celem EFQM jest propagowanie koncepcji TQM.

⁴⁹² *Common Assessment Framework*. Metoda ta jest narzędziem kompleksowego zarządzania jakością dedykowanym dla organizacji sektora publicznego, zbliżona jest konceptualnie do modelu EFQM.

⁴⁹³ Szerzej na ten temat w dalszej części niniejszego rozdziału dysertacji.

⁴⁹⁴ Koncepcje CAF dedykowana jest wyłącznie podmiotom administracji publicznej.

4.2. Wybrane modele dokonań i ich pomiaru w gminach

Obecnie, w literaturze przedmiotu liczni autorzy⁴⁹⁵ wskazują koncepcje i narzędzia rachunkowości zarządczej stosowane w jednostkach sektora publicznego. Narzędzia te można podzielić na tzw. tradycyjne czyli rachunek kosztów i budżetowanie⁴⁹⁶ oraz nowoczesne – rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, rachunek redukcji kosztów, strategiczna karta wyników i *Lean Accounting*, a także metoda zarządzania – *Benchmarking*.

Rachunek kosztów stanowi człon rachunkowości zarządczej. Obejmuje swoim zakresem systematyczny rachunek kosztów oraz problemowe rachunki kosztów i wyników o charakterze pozaewidencyjnym. Systematyczny rachunek kosztów stanowi integralną część systemu ewidencyjno-informacyjnego rachunkowości. Obejmuje on m. in. pomiar i wycenę kosztów dotyczących nabywania i zużywania zasobów, grupowanie strumieni kosztowych w przekrojach ewidencyjnych w celu odzwierciedlenia przebiegu procesów oraz przygotowanie i prezentację informacji o kosztach i wynikach w postaci zewnętrznych sprawozdań finansowych i statystycznych, a także raportów wewnętrznych dostosowanych do potrzeb kierowników. Systematyczny rachunek kosztów ściśle związany jest z rachunkowością finansową, dostarcza danych zarówno zewnętrznym, jak i wewnętrznym użytkownikom informacji systemu rachunkowości. Problemowe rachunki kosztów i wyników tworzące bazę informacyjną do podejmowania decyzji, są natomiast sporządzane dla potrzeb zarządu jednostki i kierowników niższych szczebli zarządzania⁴⁹⁷.

Krytyka rachunku kosztów, a w szczególności zasady rozliczania kosztów pośrednich na produkty w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych, a także rozliczanie kosztów ogólnych na ośrodki odpowiedzialności miała istotne znaczenie dla powstania rachunku kosztów działań (*Activity-Based Cost, ABC*). Rachunek kosztów działań stanowi metodę pomiaru wielkości (wolumenu) i kosztów działań, które są niezbędne do wytworzenia i sprzedaży produktów. Zgodnie z tą metodą koszty pośrednie podlegają rozliczeniu na obiekty kosztów (np. produkty, usługi, klientów) za pomocą różnych kluczy rozliczeniowych, które jednocześnie są nośnikami kosztów określonych działań. Model rachunku kosztów działań stanowi także punkt wyjścia do nowego podejścia do zarządzania, tzn. przyjmującego, że drogą do osiągnięcia rentowności przez jednostkę jest zarządzanie działaniami, które powodują koszty. W wielu przypadkach kalkulacja kosztów metodą ABC polega jedynie

⁴⁹⁵ M. in. Walczak M., Kowalczyk M. (2010), op. cit., s. 137; Michalak M., Zarzycka E. (2012), op. cit., s. 61-80.

⁴⁹⁶ O czym szerzej w rozdziale III niniejszej dysertacji.

⁴⁹⁷ Szychta A. (1999), Pomiar, grupowanie i rozliczanie kosztów; [w:] Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, ABSOLWENT Sp. z o.o., Łódź, s.168.

na przypisaniu realizowanym działaniom kosztów bezpośrednich oraz rozliczonych kosztów pośrednich. Jest to niewystarczające kryterium oceny skuteczności podejmowanych działań przez jednostkę.

Według R. S. Kaplana i R. Coopera informacje uzyskane dzięki ABC doprowadziły do powstania *Activity-Based Management* (ABM) czyli zarządzaniu na podstawie działań. Koncepcja ta wykorzystuje informacje o działaniach i ich kosztach do podejmowania decyzji usprawniających skuteczność i efektywność wymaganych działań. Jak podkreśla A. Szychta⁴⁹⁸, w celu wdrożenia ABM nie jest konieczna kalkulacja kosztów produktów metodą ABC, wystarczy wyodrębnić działania i pomiar ich kosztów.

Metodą strategicznej rachunkowości zarządczej lub strategicznego zarządzania kosztami jest rachunek kosztów docelowych (*target costing*). Stanowi on jedną z najważniejszych metod zarządzania kosztami, zorientowaną na tworzenie wartości dla klientów, ponieważ punktem wyjścia do ustalenia, a następnie ponoszenia dopuszczalnego kosztu produktu, są wymagania klientów dotyczące ceny, jakości i funkcji spełnianych przez określony produkt. Koncepcja *target costing* wymaga zastosowania w jednostce różnych metod rachunkowości zarządczej i zarządzania oraz technik inżynierskich⁴⁹⁹, w celu określenia i zapewnienia osiągnięcia założonego poziomu jednostkowego kosztu wyrobu. Z koncepcją tą związany jest rachunek kosztów cyklu życia produktu. A. Szychta⁵⁰⁰ uważa, że można powiązać paradygmat kosztów docelowych z paradygmatem kosztów działań, pomimo występujących wielu różnic. Cytowana autorka twierdzi, że w integracji ABC z systemem kosztów docelowych liczy się nie tyle zapewnienie dokładnego ustalenia kosztu jednostkowego produktu dzięki kalkulacji metodą ABC, lecz dostarczanie informacji wspierających restrukturyzację procesów i redukcję kosztów ich wykonania. Zatem, zdaniem przywołanej autorki można stwierdzić, że ABC i ABM stanowią ważne narzędzie wspierające system *target costing*. Połączenie tych narzędzi tworzy kompleksowy system rachunkowości zarządczej, uwzględniający różne potrzeby informacyjne menedżerów w zakresie zarządzania operacyjnego i strategicznego. A. Szychta podkreśla, że takie rozwiązanie jest zgodne ze współczesnym paradygmatem rachunkowości zarządczej, tj. paradygmatem strategicznej rachunkowości.

⁴⁹⁸ Por. Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 253-268.

⁴⁹⁹ Analiza wartości, projektowanie współbieżne, globalne sterowanie jakością (TQC), system *just-in-time* lub KANABAN.

⁵⁰⁰ Szerzej na ten temat. Szychta A. (2008), op. cit., s. 359-394.

Rachunek redukcji kosztów (*Kaizen costing*) koncentruje się na konsekwentnym a także permanentnym dążeniu do obniżania kosztu produktu w każdej fazie procesu produkcyjnego oraz pozostałych obszarach firmy poprzez wyszukiwanie i wdrażanie udoskonaleń w technologii i organizacji oraz podnoszenie poziomu wiedzy i kwalifikacji pracowników odpowiedzialnych za osiągnięcie założonego celu. Tak postawiony cel rzutuje na efektywność realizacji procesu zarządzania kosztami. Rezultatem *kaizen* jest szybkie wprowadzanie dużej liczby małych poprawek w działaniach wykonywanych w jednostce, które prowadzą do stopniowej redukcji kosztów⁵⁰¹.

Strategiczna karta wyników jest to współczesna⁵⁰², wielowymiarowa metoda pomiaru wartości dla interesariuszy, która integruje pomiar i ocenę kluczowych czynników sukcesu, więc służy zarządzaniu strategicznemu i badaniu stopnia osiągania długofalowych celów organizacji w krótszych okresach⁵⁰³. Operacyjne wyniki każdego procesu, podlegającego pomiarowi w perspektywie procesów wewnętrznych omawianej koncepcji, określają zazwyczaj trzy parametry: czas, jakość i koszty.

Celem *Lean Accounting* w zarządzaniu organizacją jest redukcja m.in. czasu wytwarzania oraz dostarczania klientom usługi, kosztu usług, poziomów zarządzania, liczby transakcji i procedur biurokratycznych, liczba poziomów technologicznych. Zdaniem I. Sobańskiej⁵⁰⁴ *Lean Accounting* zajmuje się generowaniem i komunikowaniem informacji finansowych i niefinansowych dla menedżerów i pracowników podejmujących decyzje dotyczące realizacji strategii.

Benchmarking jest to metoda zarządzania charakteryzująca ciągłym porównywaniem kosztów produktów, stosowanych rozwiązań lub realizowanych procesów w organizacji z ich odpowiednikami u konkurentów lub w jednostkach przodujących w różnych branżach, w celu wprowadzenia nowych działań, które spowodują że nasza organizacja będzie najlepszą. *Benchmarking* polega więc na permanentnym uczeniu się od innych, najlepszych i wykorzystaniu ich doświadczeń. W procesie uczenia nie chodzi jednak tylko o wartość poznawczą nowych rozwiązań i wykorzystaniu jej we własnej jednostce, lecz o tworzeniu znacznie lepszych, od tych poznanych⁵⁰⁵.

⁵⁰¹ Szerzej na ten temat: Sobańska I. (2003), *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*; [w:] Sobańska I. (red), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa, s. 392-399.

⁵⁰² Do nurtu współczesnych koncepcji pomiaru wartości dla interesariuszy należą także: piramida wyników, EFQM, pryzmat wyników.

⁵⁰³ Por. Jaruga A. A. (1999), op. cit., s.51.

⁵⁰⁴ Szerzej na ten temat: Sobańska I. (2010), *Podejście Lean*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa, s. 107-108.

⁵⁰⁵ Szerzej na ten temat: Sobańska I. (2003), op. cit., s. 412-415.

R. Dwivedi i inni współautorzy⁵⁰⁶ wskazują, że narzędziami rachunkowości zarządczej umożliwiającymi pozyskiwanie dokładniejszych informacji o kosztach, na różnych poziomach działalności organizacji oraz umożliwiają monitorowanie ich wyników są między innymi: rachunek kosztów działań (ABC) oraz *Balanced Scorecard* (BSC). Autorka także reprezentuje pogląd, że koncepcją dostarczającą kompleksowego obrazu o dokonaniach gmin jest strategiczna karta wyników. T. Wnuk-Pel⁵⁰⁷ podkreśla, że jako system pomiaru działalności zrównoważona karta dokonań ma dwie zasadnicze cechy, tzn. zbiera w postaci jednego raportu różne aspekty działalności jednostki i zapobiega optymalizacji jednego obszaru działalności kosztem innych. Cytowany autor wyraża opinię, że tradycyjne systemy pomiaru skupiały się głównie na krótkookresowych miernikach finansowych, takich jak wskaźniki finansowe czy budżety. Zaletą BSC według K. Opolskiego i P. Modzelewskiego⁵⁰⁸ jest to, że pomagają stworzyć miary realizacji strategii instytucji publicznej w sposób zrównoważony, uwzględniający zarówno aspekty wewnętrzne instytucji publicznej, stronę finansową jej działalności, jak i otoczenie zewnętrzne w postaci odbiorców usług.

To co także odróżnia BSC od innych wykorzystywanych często kombinacji miar finansowych i niefinansowych w organizacjach według O. A. Gică i O. I. Moisescu⁵⁰⁹, to powiązanie przyczynowo-skutkowe. Autorzy podkreślają, że poprawnie skonstruowana karta wyników przedstawia historię strategii organizacji za pomocą powiązanych wskaźników pomiaru dokonań, obejmujących cztery perspektywy: klienta, finansową, procesów wewnętrznych i rozwoju. Zatem, strategiczna karta wyników jest systemem pomiaru, strategicznym system zarządzania oraz narzędziem komunikacyjnym. Cytowani autorzy podkreślają, że strategiczna karta wyników używa pomiaru jako nowego języka celu opisanie kluczowych elementów realizacji strategii, zamiast koncentrować się na kontroli finansowej, która nie zapewnia wystarczających informacji dotyczących podejmowanych przez pracowników decyzji długoterminowych.

Wymienione narzędzia rachunkowości zarządczej wykorzystywane do pomiaru dokonań gmin stanowią tylko przykład wielu różnorodnych koncepcji, które wykształciły się w praktyce gospodarczej i są przedmiotem zainteresowania akademików i praktyków.

⁵⁰⁶ Dwivedi R., Agarwal A., Chakraborty S. (2015), *Application of Activity based Costing and Balanced Scorecard Models in a Biscuit Industry for Sustainable Competitive Advantage*, Journal of Advanced Research in Management (JARM) 1(11), Craiova, s. 5.

⁵⁰⁷ Por. Wnuk-Pel T. (2003), *Zrównoważona karta dokonań jako system pomiaru działalności* [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa, s. 456-457.

⁵⁰⁸ Opolski K., Modzelewski P. (2009), *Jakość i efektywność w administracji samorządowej - podejście metodologiczne*, Ekonomia. Rynek, Gospodarka, Społeczeństwo 22, s. 34.

⁵⁰⁹ Gică O. A., Moisescu O. I. (2007), op. cit., s. 141.

Przedstawiona systematyka metod i narzędzi rachunkowości zarządczej miała na celu zaprezentowanie różnych koncepcji pomiaru dokonań, które mogłyby zostać wdrożone i wykorzystywane przez gminy. Autorka wskazała powiązania pomiędzy różnymi narzędziami i metodami rachunkowości zarządczej. Jednakże, aby systemy te były spójne i użyteczne w erze globalizacji, postępu technologicznego i wzroście znaczenia zasobów niematerialnych, konieczne jest zastosowanie takich metod pomiaru, aby integrował wskaźniki finansowe i niefinansowe.

Obecnie w Polsce obowiązującym, lecz nie obligatoryjnym dla gmin, systemem pomiaru dokonań jest koncepcja budżetu zadaniowego, który powinien stanowić podstawę kalkulacji planowanych zadań. Jak zostało wykazane w rozdziale III niniejszej rozprawy, budżet zadaniowy jest niezbędny w procesie przygotowywania wieloletniej prognozy finansowej i inwestycyjnej. Wobec powyższego, budżet zadaniowy powinien stanowić instrument realizacji strategicznych zamierzeń, co z kolei implikuje konieczność powiązania go ze strategią rozwoju. Niestety praktyka polskich gmin pokazuje, że planowanie wydatków w długim okresie odbywa się na podstawie danych historycznych - budżetów poprzedniego okresu sprawozdawczego. Wieloletnia prognoza finansowa, projektowana bez użycia jakiegokolwiek narzędzi rachunkowości zarządczej czy budżetu zadaniowego, jest bardzo uproszczonym i ułomnym narzędziem planowania długoterminowego. Nie są bowiem skalkulowane zasoby przewidywane do realizacji zadań, określone oczekiwane rezultaty, a zadania nie są powiązane z realizowaną strategią. Wobec powyższego obligatoryjna wieloletnia prognoza finansowa staje się fikcją. Można zatem stwierdzić, że gminy nie posiadają żadnych mechanizmów kontroli wydatków (poza zrównoważeniem budżetu) i pomiaru dokonań.

Reasumując, należy zgodzić się z poglądem J. Hermaszewskiego⁵¹⁰, który twierdzi że związek przyczynowo-skutkowy celów nadrzędnych i wydatków majątkowych powinien stanowić suwerenny proces planowania długookresowego, niezależnie od zachowania równowagi dochodów i wydatków bieżących. Cytowany autor podkreśla, że przy planowaniu wieloletnim występują ścisłe związki przyczynowo-skutkowe (między misją organizacji a wydatkami inwestycyjnymi), a w budżecie zadaniowym występuje ścisła zależność pomiędzy celami i miernikami ich osiągnięcia.

Wobec powyższego, w gminach nie występuje zintegrowany system wspomagający zarządzanie i ocenę dokonań tych jednostek. Obecnie jest to raczej rozproszony system

⁵¹⁰ Hermaszewski J. (2011), op. cit., s.83-85.

zarządzania oparty na tradycyjnych budżetach i sprawozdaniach budżetowych⁵¹¹. Również J. Michalak⁵¹², powołując się na badania rozwoju rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora publicznego w krajach rozwiniętych, podkreśla że jednostki te wykorzystują głównie rutynowo zbierane dane administracyjne i finansowe nie stanowiące dobrej podstawy do pomiaru i oceny wyników. Zatem, należy zgodzić się z poglądem M. Dylewskiego, który uważa, że niezbędnym i a pewno kolejnym krokiem w celu podnoszenia efektywności procesów zarządzania zasobami publicznymi w Polsce jest stopniowe zastępowanie archaicznych i niespójnych rozwiązań elementami zarządzania strategicznego oraz budżetu zadaniowego.

Należy więc dążyć do prezentacji informacji o dokonaniach w postaci wieloaspektowego raportu przedstawiający wyniki i skutki działalności w wielu obszarach, z uwzględnieniem ich hierarchii i związków przyczynowo-skutkowych (mapa dokonań), który jak podkreśla P. Kabalski⁵¹³ jest najwyższym stopniem zaawansowania prezentacji informacji o dokonaniach. Ponadto, cytowany autor uważa, że jeśli chodzi o charakter informacji⁵¹⁴, to najlepszym rozwiązaniem byłoby połączenie informacji kwantytatywnych z narracją. Prezentacja samych tylko informacji liczbowych może być niewystarczająca. Po pierwsze, nie wszystkie aspekty działalności przedsiębiorstwa można zmierzyć, a po drugie, liczby często nie oddają skali (znaczenia) danego przedsięwzięcia. Według P. Kabalskiego nie można więc przekazywać użytkownikom „suchych” liczb, należy je uzupełnić o krótkie wyjaśnienie istoty problemu (zjawiska), który kryje się pod daną wartością lub liczbą. Takie samo stanowisko prezentuje S. Perera⁵¹⁵ twierdząc, że do pomiaru dokonań gminy, szczególnie istotne są wielowymiarowe systemy pomiaru dokonań, ponieważ w tych organizacjach nie można wszystkich zjawisk zmierzyć za pomocą konwencjonalnych miar. Dlatego celem Autorki jest opracowanie zintegrowanego raportu finansowego dla wybranej gminy w Polsce, które zdaniem Autorki, skutkować będzie wdrożeniem narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego umożliwiających kalkulację zadań

⁵¹¹ Co potwierdzają wyniki badania przeprowadzone przez Autorkę. Wyniki badania zostały zawarte w rozdziale V niniejszej dysertacji.

⁵¹² Michalak J. (2006), *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej jednostek sektora publicznego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 34, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 58.

⁵¹³ Kabalski P. (2009), *Propozycja publikowania zintegrowanej informacji o wieloaspektowych dokonaniach przedsiębiorstwa a praktyka największych spółek giełdowych w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 52 (108), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 60.

⁵¹⁴ Ze względu na typ informacji można wyróżnić: informacje kwantytatywne, informacje o charakterze narracyjnym (opisowym), informacje o charakterze mieszanym, czyli narracja uzupełniona informacjami kwantytatywnymi (lub odwrotnie). Por. Kabalski P. (2009), op. cit., s. 61.

⁵¹⁵ Perera S., Schoch H., Sabaratnam S. (2007), *Adoption of the Balanced Scorecard in local government: an exploratory*, ASIA-PACIFIC MANAGEMENT ACCOUNTING JOURNAL, Volume 2 Issue 1, s. 58.

i usług, wdrożeniem działań benchmarkingowych, co w konsekwencji służyć będzie zwiększaniu przejrzystości gmin oraz wdrożeniu odpowiedzialności decydentów w obszarach, które do tej pory były niekontrolowane.

4.3. Struktura i funkcje strategicznej karty wyników dla gmin

Problem pomiaru wyników w sektorze publicznym na przestrzeni ostatnich lat został dostrzeżony zarówno przez praktyków jak i teoretyków, którzy nie kwestionują konieczności wdrażania nowoczesnych narzędzi pomiaru wyników. W rozdziale III niniejszej dysertacji oraz badania Autorki, których wyniki zawarte są w V rozdziale niniejszej pracy dowiedzione zostało, że sporządzane przez gminy sprawozdania finansowe i budżetowe oraz miary wskaźników finansowych opartych na tych raportach, związane są przede wszystkim z realizacją wymogów prawnych⁵¹⁶ ciążących na tych jednostkach. Koncentracja gmin na miernikach finansowych jest często spowodowana obawą przed zmianą, niechęcią, braku zasobów kadrowych i finansowych. W literaturze przedmiotu⁵¹⁷ pomiar wyników przy zastosowaniu jednego syntetycznego miernika finansowego jest często podważany, ze względu na małą pojemność informacyjną (nie ujmują kapitału intelektualnego, który w dzisiejszej gospodarce tworzy przewagę konkurencyjną). Stosowanie do pomiaru i oceny dokonań tylko metod opartych na miarach finansowych ogranicza możliwość pełnej i wyczerpującej analizy obecnej i przyszłej sytuacji jednostki. Mierniki finansowe są krótkoterminowe, nie koncentrują się na długoterminowej organizacji strategii organizacji. Ponadto, wykorzystanie wyniku finansowego czy wskaźników rentowności, jest w przypadku jednostek publicznych, w tym gmin, niezgodne z głównymi zasadami ich funkcjonowania. Za wady tradycyjnych finansowych miar wyników uznaje się także m. in.: retrospektywność, nieujawnianie przyczyn osiągniętych wyników, słabą możliwość predykcji przyszłych osiągnięć jednostki, zbyt duży nacisk na krótkoterminowe dokonania, nieuwzględnianie kosztu kapitału. Stosowanie oddzielnych wskaźników finansowych służy wyłącznie jako podstawa kontroli wykonania celów i zadań jednostki gospodarczej, lecz nie jako mechanizm

⁵¹⁶ UoFP, UoR i inne akty prawne.

⁵¹⁷ Por. Szychta A. (2007), op. cit., s. 173-174; Michalak J. (2006), op. cit., s. 58; Kaplan R. S., Norton D. P. (2001), op. cit., s. 6; Mensah W., George B. P. (2015), *Performance Management in the Public Sector: An Action-Research Based Case Study in Ghana*, Journal of Applied Economics and Business Research JAEBR, 5 (2), s. 108; The Chartered Institute of Management Accountants (2008), *Balanced Scorecard Topic Gateway Series No. 2*, źródło: http://www.cimaglobal.com/documents/importeddocuments/cid_tg_balanced_scorecard_nov08.pdf [dostęp: 20.05.2017 r.], s. 5; Nørreklit H. (2000), *The balance on the balanced scorecard—a critical analysis of some of its assumptions*, Management Accounting Research 11, źródło: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.466.3896&rep=rep1&type=pdf>; [dostęp: 20.05.2017 r.], s. 66.

projektowania przyszłych wyników i zarządzania nimi, który jest nastawiony na tworzenie wartości dla określonej grupy lub grup interesariuszy jednostki. Ponadto, w wyniku nadmiernego polegania na celach i wskaźnikach finansowych podmiot zaniedbuje inne kluczowe perspektywy, takie jak: uczenia się i wzrostu oraz procesów wewnętrznych niezbędnego dla poprawy zarządzania i pozycji jednostki. Przedstawione problemy sugerują, że wskaźniki finansowe dostarczane przez system rachunkowości są niewystarczającym narzędziem w procesie podejmowania decyzji i oceny dokonań gmin.

W celu rozwiązania tego problemu wymagane jest uzupełnienie systemu rachunkowości gmin o strategiczne miary dokonań dostarczane przez system rachunkowości zarządczej. Wyznacznikiem skuteczności tego systemu pomiaru jest ich zdolność do inspirowania przede wszystkim menedżerów, inwestorów, kredytodawców w procesie decyzyjnym, wskazywania drogi na przyszłość oraz przejrzystości organizacji. System ten powinien umożliwić dokonanie oceny efektywności podejmowanych działań a także formułować i określać czynniki odpowiedzialne za wyniki osiągnięte przez organizację. Dlatego też, nabierają szczególnego znaczenia miary jakościowe, opisowe, narracyjne oceny efektywności, które pozwolą na holistyczną ocenę działalności gmin. Zdaniem A. Szychty⁵¹⁸, skutki działalności współczesnych organizacji powinny być ustalane przy zastosowaniu metody wielokryterialnej⁵¹⁹, w systemie pomiaru wyników dostosowanym do specyfiki danej organizacji wewnętrznie spójnym oraz zintegrowanym z innymi metodami rachunkowości zarządczej. C.A. Leoveanu⁵²⁰ podkreśla, że system pomiaru dokonań organizacji musi uwzględniać wszystkie aspekty, które definiują organizację, tj. ludzi, finanse, materiały i inne zasoby zaangażowane w realizację zadań i ich celów. Według cytowanego autora, system pomiaru powinien być źródłem oceny i kontroli umożliwiającym stworzenie ogólnego obrazu

⁵¹⁸ Por. Szychta A. (2007), op. cit., s. 168; Michalak J. (2004), op. cit., s. 151; Kaplan R. S., Norton D. P. (2004), *Focusing Your Organization on Strategy—with the Balanced Scorecard, 2nd Edition*, Harvard Business Review, Harvard Way Boston.

⁵¹⁹ Co podkreśla także T. Wnuk-Pel. Autor ten uważa, że nie istnieje jeden uniwersalny wskaźnik charakteryzujący w sposób doskonały wszystkie aspekty działalności przedsiębiorstwa. Nie wystarczą miary finansowe bez operacyjnych miar działalności, nie wystarczą też miary operacyjne bez miar finansowych. Dla właściwej oceny działalności jednostki menedżerowie muszą korzystać ze zintegrowanego systemu miar operacyjnych i finansowych, charakteryzującego w sposób kompleksowy różne aspekty działania organizacji. P. Kabalski akcentuje, że informacje o dokonaniach jednostki gospodarczej w różnych aspektach (a nie jedynie w aspekcie finansowym) są przydatne nie tylko menedżerom, ale także użytkownikom zewnętrznym. Cytowany autor zwraca uwagę, że obecni i potencjalni dostawcy kapitału chcieliby widzieć jednostkę oczami zarządu, czyli znać nie tylko jej aktualną pozycję finansową i wynik za miniony rok obrotowy, ale także strategię i postępy w jej realizacji, fundamenty przyszłego rozwoju, generatory wartości, słabe i mocne strony spółki. Inni interesariusze mogą być zainteresowani np. kwestią oddziaływania spółki na środowisko naturalne, jej odpowiedzialności społecznej, relacji z pracownikami. Szerzej na ten temat: Wnuk-Pel T. (2003), op. cit., s. 456, Kabalski P. (2009), op. cit., s. 59.

⁵²⁰ Leoveanu C. A. (2016), *Performance evaluation systems in the public sector*, Curentul Juridic 3, Tîrgu-Mureş, Romania, s. 28.

na temat sytuacji jednostki. Zastosowanie systemu pomiaru dokonań może pozwolić na dokonanie bardziej precyzyjnej kontroli realizacji określonych zadań, świadczenia usług publicznych, osiągnięcia celów instytucji. Stanowi narzędzie zarządzania, za pomocą którego menedżer może obserwować wszystkie aspekty umożliwiające ocenę skuteczności lub efektywności Systemy pomiaru dokonań (*Performance measurement systems*) mogą zmniejszyć koszty procesu dostarczania opinii publicznej poprzez monitorowanie i poprawę procesu budżetowego. Ważne jest również uwzględnienie satysfakcji obywateli oraz stopnia zaufania do instytucji, którą można osiągnąć poprzez podniesienie jakości świadczonych usług oraz obniżenie ich kosztów, a także stopień osiągnięcia zaplanowanych celów. Potrzeba wdrożenia i stałego wykorzystania systemów pomiaru w gminach jest ważna przede wszystkim z punktu widzenia obywateli. Otrzymują oni bowiem lepszą jakość świadczonych usług poprzez strategiczne planowanie wszystkich działań, zwiększenie efektywności zasobów ludzkich, poświęcenie czasu na obserwację potencjału w celu zwiększenia wydajności i efektywności.

Narzędziem spełniającym owe zapotrzebowanie na informacje w procesie decyzyjnym oraz umożliwiającym pomiar dokonań gmin jest *Balanced Scorecard*⁵²¹. Jest to metoda, która wykorzystuje kombinację finansowych i niefinansowych mierników, które wspólnie mają za zadanie przyjrzeć się działalności jednostki i określić jej osiągnięcia.⁵²² Koncepcja ta łączy historyczną dokładność danych finansowych o poziomie oszczędności lub zadłużenia z czynnikami sukcesu, a także pomaga wdrażać strategię. W. Mensah i B. P. George⁵²³ podkreślają, że jednostka nie łącząc wskaźników finansowych z niefinansowymi doprowadza do tego, że nie w pełni rozumie swoją strategię i osiąganе wyniki. Zdaniem cytowanych autorów skutkuje to brakiem przejrzystości działania, a w konsekwencji do utraty dochodów. Ponadto według R.S. Kaplana oraz D.P. Nortona strategiczna karta wyników ma na celu ochronę długoterminowych inicjatyw przed krótkoterminową optymalizacją, tak samo jak proces ustalania budżetu musi chronić długoterminowe inicjatywy przed naciskami na osiągnięcie krótkoterminowych wyników finansowych, co jest zauważalne w sferze politycznej.

⁵²¹ W literaturze przedmiotu podaje się także jako narzędzie pomiaru efektywności jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin, *The Common Assessment Framework* (CAF), które stanowi narzędzie zarządzania jakością opracowane przez sektor publiczny dla sektora publicznego, inspirowany modelem doskonałości Europejską Fundacją Zarządzania Jakością (EFQM) CAF ma zastosowanie w różnych krajach europejskich na różnych poziomach: centralnym i lokalnym. Por. Leoveanu C. A. (2016), op. cit., s. 29.

⁵²² Do takich metod należą również: *Intangible Assets Monitor*, *Performance Pyramid*, *Performance Prism*, *Public Sector Value Model* i inne- Szerszy przegląd i analizę metod pomiaru dokonań przedstawia J. Michalak (2008), op. cit. s. 8.

⁵²³ Mensah W., George B. P. (2015), op. cit., s. 99.

Koncepcja strategicznej karty wyników powstała pod koniec XX wieku w Stanach Zjednoczonych. Klasyczna strategiczna karta wyników opracowana została przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona dla sektora prywatnego. Jednakże rozwój koncepcji pomiaru dokonań zaowocowało wykorzystaniem tego narzędzia zarówno w sektorze prywatnym jak i sektorze publicznym. Strategiczna karta wyników jest zatem uniwersalnym narzędziem planowania i zarządzania, nie zależnie od wielkości i typu organizacji. Umożliwia zarządzanie jednostką zgodnie z jej przyjętą wizją i strategią, monitorując jednocześnie efektywność w stosunku do wyznaczonych celów strategicznych oraz poprawiając komunikację wewnątrz organizacji jak i z otoczeniem. Jest to nie tylko narzędzie służące do pomiaru wyników jednostki, ale także pozwalające przełożyć strategię na działanie. „Pomiar dokonań oraz otrzymane wyniki mają na celu udowodnienie czy następował postęp w stosunku do planów oraz czy informacje wspomagają proces decyzyjny”⁵²⁴. Umożliwia zatem decydentom zidentyfikować źródła wartości dla obecnych i przyszłych klientów. Koncepcja ta rozpoznaje obszary, w jakie należy zainwestować: ludzi, procesy wewnętrzne, aby uzyskać założony efekt – zwiększenie wartości dla klienta. Ponadto, omawiana koncepcja wypełnia lukę w zakresie zarządzania kapitałem intelektualnym⁵²⁵, ponieważ obecna sprawozdawczość finansowa jednostek (w tym także gmin) nie prezentuje informacji o kapitale intelektualnym. W procesie zarządzania kapitałem intelektualnym niezbędne są dane ilościowe i jakościowe, a nie finansowe. Istotą BSC jest zatem „postrzeganie organizacji jako zbioru elementów całości realizowanych procesów, których funkcjonowanie determinowane jest osiągnięciem celów strategicznych”⁵²⁶.

Zatem, BSC stanowi kompleksowe spojrzenie na organizację, równoważąc jednocześnie sprzeczne cele: finansowe z niefinansowymi, długoterminowe z krótkoterminowymi, wyniki przeszłe ze wskaźnikami skoncentrowanymi na przyszłości⁵²⁷. Zdaniem Autorki, koncepcja strategicznej karty wyników powinna być zaakceptowaną praktyką zarządzania gminami, ponieważ koncentruje się na wielokryterialnej ocenie efektywności działalności organizacji poprzez pomiar w czterech perspektywach (obszarach):

⁵²⁴ Por. Introduction to the Balanced Scorecard for the Public Sector, www.stellarleadership.com [dostęp: 20.05.2017 r.].

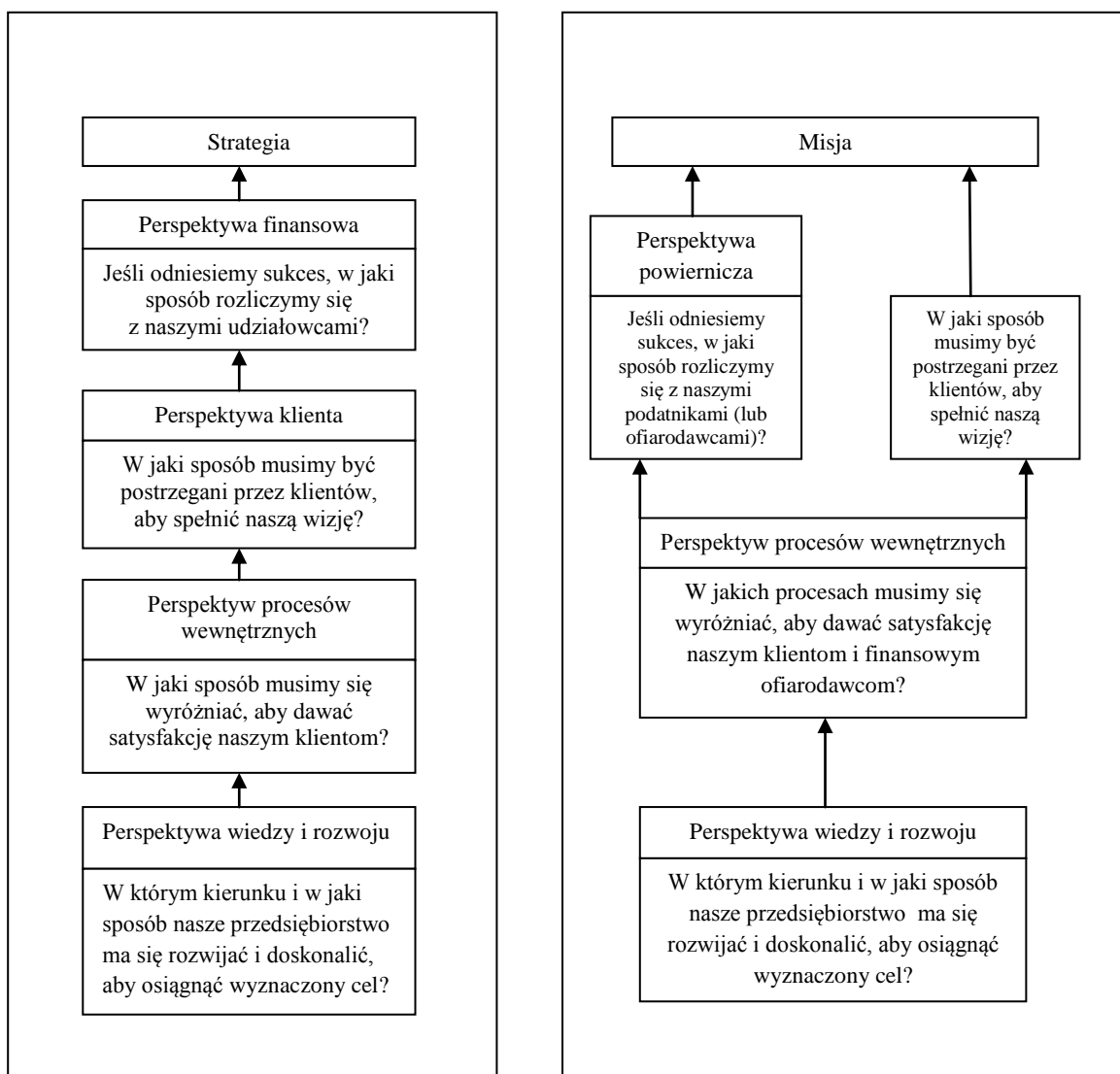
⁵²⁵ Na kapitał intelektualny składa się kapitał ludzki i kapitał strukturalny. Kapitał ludzki obejmuje wiedzę pracowników, ich umiejętności oraz innowacyjność. Kapitał strukturalny z kolei obejmuje posiadane systemy informatyczne, technologie, patenty, znaki handlowe, jak również strukturę organizacyjną. Szerzej na ten temat: Nowak E. (2008), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 128.

⁵²⁶ Świderek I. (2012), op. cit., s. 124.

⁵²⁷ Por. Kaplan R. S., Norton D. P. (2001), *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, CIM, Warszawa, s. 12-13.

- perspektywa finansowa (umożliwia odpowiedź na pytanie, jak postrzegają nas właściciele),
- perspektywa klienta (umożliwia odpowiedź na pytanie, jak postrzegają nas klienci),
- perspektywa procesów wewnętrznych (umożliwia odpowiedź na pytanie, jakie procesy powinniśmy usprawnić),
- perspektywa rozwoju (umożliwia odpowiedź na pytanie, czy możemy się dalej rozwijać i kreować wartość).

Wskazane cztery perspektywy ujęte w strategicznej karcie wyników zapewniają równowagę pomiędzy zewnętrznymi miarami satysfakcji klientów a miernikami procesów wewnętrznych realizowanych w gminie. Zdaniem autorów strategicznej karty wyników, karta powinna zawierać nie więcej niż 30 kluczowych wskaźników służących ocenie dokonań jednostki. Perspektywy muszą być uszeregowane logicznie w łańcuch przyczynowo-skutkowy tworząc tzw. mapę strategii, która umożliwia realizację głównych celów organizacji. Mapa strategii stanowi narzędzie komunikowania celów jednostki z celami osobistymi pracowników. Na rysunku 5 została przedstawiona mapa strategii dla jednostek sektora prywatnego oraz publicznego.



Rysunek 5. Ogólna mapa strategii.

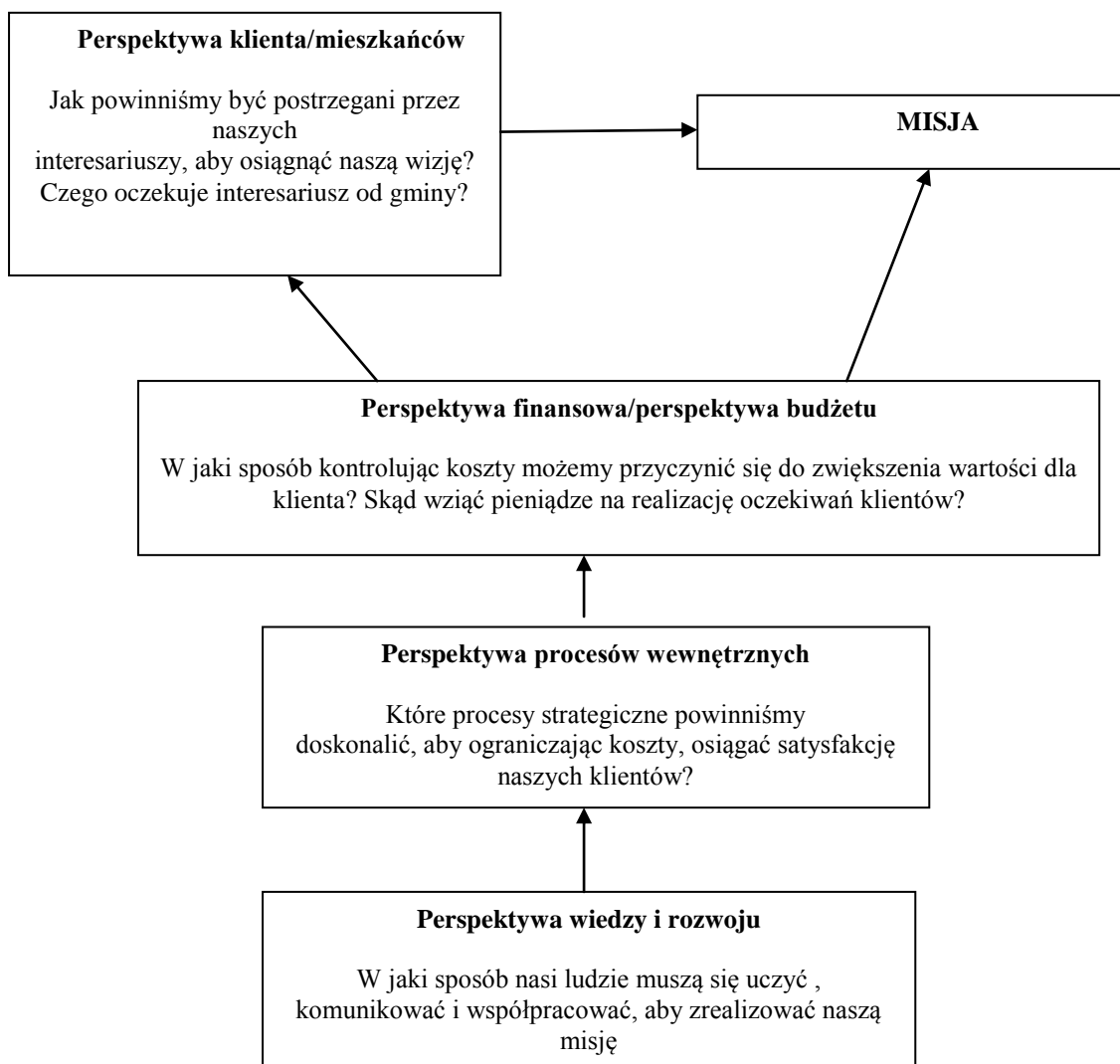
Źródło: Kaplan R. S., Norton D. P. (2011), *Mapy strategii w biznesie*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk, s. 27.

Strategiczna karta wyników jest szeroko opisywana w literaturze przedmiotu, a badania nad jej możliwościami zastosowania przyniosły wiele rozwiązań branżowych i szczegółowych. Elastyczność tej koncepcji umożliwia ściśle dopasowanie menedżerom każdej organizacji do jej aktualnej sytuacji i potrzeb. Zatem, wzajemny układ perspektyw oraz ich specyfika mogą się różnić w zależności od typu organizacji, rynku, branży czy sektora, w jakim funkcjonuje. Jednakże zastosowanie strategicznej karty wyników w jednostkach sektora publicznego, pozostaje jednak wciąż znacznie rzadsze niż w sektorze prywatnym⁵²⁸.

Zastosowanie BSC w jednostkach sektora publicznego wymaga zmiany układu perspektyw, uzupełnienie o inne oraz czasami zmiany ich terminologii. Działania te są

⁵²⁸ Kidwell L. A., Ho S. K., Blake J., Wraith P., Roubi R., Richardson W. A. (2002), op. cit., s. 63–66.

niezbędne, aby dostosować tę koncepcję do specyfiki jednostki lub jej potrzeb. Rysunek 6 przedstawia schemat strategicznej karty wyników dla sektora publicznego.



Rysunek 6. Podstawowe perspektywy oraz pytania, które należy stawiać przy formułowaniu celów i mierników w BSC dla jednostek sektora publicznego.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Świerk J. (2016), op. cit., s. 480; Michalak J. (2001), *Doświadczenia z zakresu zastosowań Zrównoważonej Karty Dokonań w sektorze technologii informacyjnych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 05, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 86-87; Jaruga A., Nowak W. A., Szycha A. (1999), op. cit., s. 51.

W strategicznej karcie wyników jednostek sektora publicznego, w tym gmin, wszystkie cele, działania, procesy i perspektywy zawarte w BSC muszą zostać podporządkowane misji jednostki, ponieważ istotą tych organizacji jest zaspokajanie potrzeb klientów. W modelu BSC dla tych podmiotów dominującą perspektywą jest perspektywa klienta lub interesariuszy⁵²⁹. Wynika to z faktu, iż dla gmin najważniejszy jest szeroko rozumiany klient,

⁵²⁹ A. Rautiainen proponuje zmianę perspektywy klienta na perspektywę ludzi (ang. *people perspective*), która uwzględniałaby zarówno interesy klientów, jak i pracowników jednostek sektora publicznego. Podejście wydaje

a nie osiągnięte wyniki finansowe. Dopelnieniem tej perspektywy są perspektywy: finansowa⁵³⁰, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju. Stanowią one odwzorowanie najważniejszych aspektów strategii gmin i są podstawą do określenia celów i tematów strategicznych oraz pomiaru dokonań. Zasadnicze znaczenie ma związek pomiędzy celami poszczególnych perspektyw, a także miernikami stopnia realizacji każdego z celów. Zapewnienie równowagi w tych czterech perspektywach jest warunkiem osiągnięcia celów, a tym samym sukcesu gminy.

Obecnie dość powszechnym zjawiskiem jest opracowywanie w gminach strategii rozwoju gminy. Jednakże najczęściej zarządzanie strategiczne kończy się na samym sformułowaniu samej strategii. Na posiedzeniach rady gminy (miasta) analizowane są najczęściej bieżące sprawy i poziom wykonania budżetu. Wszystkie te czynności odbywają się w oderwaniu od zaprojektowanej strategii. Zrównoważenie celów w czterech perspektywach powinno zapobiec niekorzystnym zjawiskom realizacji zadań postulowanych przez radnych gminy (miasta), którzy realizują często swoje osobiste i polityczne cele. BSC jest więc dla gmin drogowskazem, którego należy podążać, aby realizować określone wspólnie cele strategiczne. W ten sposób gmina nie będzie realizować osobistych i politycznych postulatów radnych, kosztem inwestycji o charakterze rozwojowym. Zatem, jak podkreśla E. Nowak⁵³¹ szczególną zaletą tej koncepcji jest zachowanie ciągłości między planowaniem strategicznym i operacyjnym, co jest nie dostrzegalne w tradycyjnym sposobie budżetowania.

4.3.1. Perspektywa klienta

W strukturze zrównoważonej karcie wyników gmin nadrzędną jest perspektywa klienta (perspektywa interesariuszy, mieszkańców). Istnieje możliwość usytuowania w mapie strategii na najwyższym poziomie, obok perspektywy klienta, perspektywy finansowej w celu zasygnalizowania, jak ważne jest zadowolenie sponsorów i obywateli, którzy zapewniają organizacji środki finansowe dla prowadzenia działalności. Perspektywa ta koncentruje się na otoczeniu zewnętrznym w celu poznania i uwzględnienia w działalności gmin potrzeb

są być wątpliwe, ponieważ w wielu sytuacjach interesy pracowników i klientów jednostek sektora publicznego są sprzeczne. Podano za: Michalak J. (2006), op. cit., s. 61.

⁵³⁰ Może ona być również przedstawiona równolegle z perspektywą klienta. Uzasadnieniem takiego układu jest fakt, iż poprzez perspektywę finansową dokonuje się realizacji celów nadrzędnych klienta, czyli zgodnie z przebiegiem łańcucha przyczynowo skutkowego. Jednakże nie wszystkie powiązania biegną z perspektywy operacyjnej poprzez perspektywę finansową do perspektywy klienta. Część z nich oddziałuje bezpośrednio na perspektywę klienta, niezależnie od realizacji celów w perspektywie finansowej. Skadłubowicz I. (2011), *Zastosowanie Balanced Scorecard w usprawnianiu funkcjonowania urzędów skarbowych w Polsce*, Uniwersytet Łódzki, s. 271.

⁵³¹ Nowak E. (2008), op. cit., s. 127.

szeroko rozumianych klientów. W literaturze przedmiotu wymieniane są kluczowe aspekty działalności jednostki z punktu widzenia klienta (interesariuszy), w których gmina może konkurować z innymi w najbliższym otoczeniu. Przykładowymi celami i miarami procesu, produktu, rezultatu i skuteczności są:

- czas – kryterium to wyraża okres, w jakim organizacja może zaspokoić potrzeby klientów – czas realizacji zlecanego zadania, zrealizowanej usługi, wydania decyzji,
- jakość - kryterium to mierzy jakość produktu/usługi z punktu widzenia klienta. Jakość postrzegana przez klienta to np.: liczba usług nie wykonanych poprawnie, liczba błędnie wystawionych dokumentów, jakość dokumentacji przygotowywanej przez gminy tzn. kompletność i bezbłędność,
- koszt –bezpośredni koszt świadczonej usługi nie jest jedynym kosztem postrzeganym przez interesariusza, może to być także koszt pozyskania informacji,
- lojalność interesariuszy – lojalność może być mierzona przeciętnym czasem współpracy, ilość interesariuszy – podmiotów gospodarczych, które zaniechały współpracy z gminą. Pośrednio lojalność interesariuszy może być mierzona ilością nowych podmiotów działających w regionie, nowych mieszkańców, którzy swój wybór o lokalizacji gminy podjęli po pozytywnym zaopiniowaniu przez innych interesariuszy,
- satysfakcja interesariuszy – poziom ogólnej satysfakcji interesariuszy jest z kluczowy. Może być mierzony za pomocą kwestionariuszy, ankiet, ilości skarg i zażaleń zgłaszanych. Czynniki determinującymi ogólną satysfakcję interesariuszy mogą być: kultura, wiedza i kompetencje pracowników, organizacja obsługi interesariuszy, wygląd urzędu, poczucie jedności wśród mieszkańców,
- liczba nowych miejsc pracy na terenie gminy.

Analiza rzeczywistych wskaźników z jej wartościami docelowymi pozwala określić, czy wybrana strategia w odniesieniu do interesariuszy realizowana jest prawidłowo oraz strategia całej jednostki.

4.3.2. Perspektywa finansowa

Perspektywa finansowa w zrównoważonej karcie wyników gmin czasami nosi nazwę perspektywy budżetu i odpowiada wyłącznie za możliwości sfinansowania realizacji zaplanowanych zadań gminy. Jest ona podporządkowana celom wskazanym w perspektywie klienta, ale także dotyczy przestrzegania zasad gospodarki finansowej gmin. Niezależnie

jednak od przyjętej strategii osiągnięcie założonych celów zależy od działań podejmowanych w pozostałych perspektywach. Oznacza to, że cele i mierniki dokonań pozostałych perspektyw muszą być połączone poprzez związki przyczynowo-skutkowe z perspektywą finansową. Mierniki ujęte w perspektywie finansowej dokonują pomiaru wyników z okresu przeszłego i są wykorzystywane do oceny efektywności w krótkim okresie (mierniki realizacji celów). Jak już zostało wspomniane wcześniej, dla gmin aspekt finansowy nie jest natomiast celem nadrzędnym lecz ograniczającym. Gminy muszą zaspokajać potrzeby obywateli przy ograniczonych środkach finansowych zaplanowanych w budżecie. Wobec powyższego miarą nie powinien być poziom oszczędności wygospodarowany przez gminę, ponieważ oszczędności te mogły powstać na skutek zaniechania realizacji pewnych zadań wynikających z jej misji. Nie oznacza to, że BSC nie pomija tradycyjne wskaźniki finansowe.

Dla perspektywy finansowej, w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym gmin, można wyróżnić przykładowe cele i mierniki ich realizacji:

- a) wzrost dochodów gminy mierzony m.in.: dynamiką dochodów gminy, wskaźnikiem udziału dochodów własnych w dochodach ogółem, wzrostem dochodów gminy z podatku CIT i PIT,
- b) udział kosztów operacyjnych (administracyjnych) w kosztach ogółem (wydatkach) lub przychodach (dochodach),
- c) wzrost wydajności mierzony dochodami w relacji do liczby zatrudnionych;
- d) zwiększenie wydajności wykorzystania aktywów,
- e) redukcja jednostkowego kosztu wykonania usługi.

Wzrost dochodów gminy można uzyskać poprzez zwiększenie jakości świadczonych usług, atrakcyjności gminy w wymiarze mieszkalnym, geograficznym i gospodarczym. Redukcję kosztów można osiągnąć nie tylko poprzez obniżanie kosztów, ale także poprawę efektywności, zwiększając np. liczbę obsługiwanych klientów. Określenie mierników wydajności wymaga przeanalizowania sposobu wykorzystania zasobów pośrednich (analizy procesów i działań), oszacowania produktów ich pracy i określenia ilości i jakości tych produktów do poziomu zaangażowania zasobów. W tym celu niezbędne jest zastosowanie budżetu zadaniowego, który zapewnia powiązanie pomiędzy wydatkami na zasoby wspierające, procesami i działaniami wykorzystującymi te zasoby oraz produktami tych procesów w formie wyrobów lub usług. Zatem miarą sukcesu gmin jest skuteczność i efektywność zaspokajania potrzeb jej klientów.

Perspektywa finansowa odzwierciedla długoterminowe cele gmin, co dowodzi silnego związku z strategiczną kartą wyników z jej długoterminowymi celami.

4.3.3. Perspektywa procesów wewnętrznych

Perspektywa procesów wewnętrznych obejmuje swym zasięgiem zarządzanie operacyjne, zarządzanie klientami, innowacje i relacje ze społeczeństwem. W perspektywie tej definiuje się działania i procesy, które zgodnie z przyjętymi założeniami przyczynowo-skutkowymi umożliwiają realizację celów (wynikają ze strategii nakierowanej na spełnienie oczekiwań klientów) sformułowanych w perspektywie klienta i finansowej. Z perspektywy klienta najważniejszymi procesami wewnętrznymi jest proces realizacji działań zasadniczych gminy. Ma on na celu dostarczenie klientowi produktów i usług wysokiej jakości, terminowo i po możliwie niskiej cenie. Proces ten rozpoczyna się zgłoszeniem przez klienta zapotrzebowania na określoną usługę, a kończy momentem, w którym usługa zostanie zrealizowana. Ten odgórny proces ustalania celów skutkuje zazwyczaj ujawnieniem zupełnie nowych elementów procesu, lub usprawnieniem istniejących kluczowych procesów, w których organizacja musi osiągnąć doskonałość. R. S. Kaplan oraz D. P. Norton⁵³² podkreślają, że proces identyfikacji celów i mierników w perspektywie procesów wewnętrznych jest jedną z najbardziej wyraźnych różnic pomiędzy strategiczną kartą wyników, a tradycyjnymi systemami mierzenia efektywności. Według cytowanych autorów, systemy tradycyjne koncentrują się na kontrolowaniu i usprawnianiu obecnych centrów odpowiedzialności i departamentów. Autorzy ci twierdzą, że zarówno tradycyjne systemy pomiaru wyników oraz bardziej zaawansowane techniki koncentrują się jedynie na usprawnianiu działania pojedynczych komórek, a nie powiązanych ze sobą procesów. Wiele narzędzi rachunkowości zarządczej, takich jak rachunek kosztów standardowych, budżetowanie i kontrola kosztów oraz analiza odchyleń, służyło monitorowaniu procesów podstawowej działalności jednostki i charakteryzowane były głównie przez finansowe miary działalności (m. in. budżety). Zatem, pominięcie miar operacyjnych w ocenie procesów działalności zasadniczej doprowadza do nieracjonalnych zachowań z punktu widzenia organizacji⁵³³. BSC uwypukla zatem różnice pomiędzy tradycyjnymi metodami pomiaru dokonań. W strategicznej karcie wyników dla procesów zachodzących w jednostce identyfikuje się i oblicza zazwyczaj mierniki, takie jak koszt, jakość, wydajność, czas w procesach, które determinują osiągnięcie celów strategicznych określonych w perspektywie klienta i finansowej. Istotną rolę w pomiarze kosztów procesów gospodarczych jednostek

⁵³² Szerzej na ten temat: Kaplan R. S., Norton D. P. (2007), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa, s. 95-96.

⁵³³ Przykładem takiego zachowania może być np. kupowanie dużej ilości materiałów i korzystanie z upustów cenowych. Działanie to pomimo, że jest korzystne z punktu widzenia osoby odpowiedzialnej za te zakupy (korzystne odchylenia cenowe), może być nie niekorzystne z punktu widzenia całej jednostki (duża ilość zapasów i wysokie koszty ich finansowania i magazynowania). Por. Wnuk-Pel T. (2003), op. cit., s. 464.

sektora prywatnego odgrywa rachunek kosztów działań (ABC), zaś w gminach – budżet zadaniowy⁵³⁴.

W strategicznej karcie wyników jako kompletnym i zintegrowanym systemie pomiaru działalności gmin (zapewniającym miary finansowe i niefinansowe służące ocenie procesów wewnętrznych zachodzących w jednostce), można wyróżnić m. in:

- przeciętny czas upływający od momentu zgłoszenia zapotrzebowania przez interesariusza do momentu zrealizowania usługi;
- jakość procesu - mierzony m.in. za pomocą: liczby e-usług, liczby pracowników posługujących się systemem EOD, wzrost poziomu zadowolenia interesariuszy z obsługi przez urzędników;
- koszt realizacji procesów wewnętrznych (z wykorzystaniem takich metod rachunkowości zarządczej jak np. rachunek kosztów działań czy budżet zadaniowy).

Miary działalności dotyczące procesów działalności podstawowej powinny być mierzone i porównywane w czasie i w stosunku do planów. Dla tych miar powinien być stale prowadzony *benchmarking* z innymi gminami. Wyniki tych porównań pomiędzy urzędami powinny być dostępne zarówno dla kadry kierowniczej gminy, jak i dla mieszkańców danej gminy.

4.3.4. Perspektywa uczenia się i rozwoju

Czwarta perspektywa (uczenia się i rozwoju) obejmuje cele i mierniki determinujące rozwój organizacji. W strategicznej karcie wyników cele perspektywy klienta, finansowej i procesów wewnętrznych określają obszary, w których jednostka musi się doskonalić, aby osiągnąć poprawę efektywności. „Cele w perspektywie rozwoju tworzą bazę, dzięki której możliwa jest realizacja zamierzeń ujętych w trzech pozostałych perspektywach. Są one zatem czynnikami, które determinują osiągnięcie sukcesu w pozostałych trzech perspektywach”⁵³⁵.

R. S. Kaplan oraz D. P Norton⁵³⁶ proponują trzy główne elementy perspektywy rozwoju:

- potencjał kadrowy,
- możliwości systemów informatycznych – mierzy się dostępnością do dokładnych informacji o klientach i procesach dla pracowników podejmujących decyzje,
- poziom motywacji, decentralizacji i zbieżności celów.

⁵³⁴ Zadanie jest podstawowym parametrem działania w gminach. Zob. rozdział II i III niniejszej dysertacji.

⁵³⁵ Kaplan R. S., Norton D. P. (2007), op. cit., s. 122.

⁵³⁶ Szerzej na ten temat: Ibidem., s. 122-138.

Perspektywa uczenia się i rozwoju jest skoncentrowana na innowacyjności, zdolności do uczenia się, uwzględnia czynniki intelektualne i z zakresu infrastruktury, umożliwiające wykonanie celów określonych w perspektywie klientów i wewnętrznych procesów. Miarami ujmowanymi w tej części BSC są np.: satysfakcja pracowników, rotacja kluczowych pracowników, nakłady na szkolenia pracowników, liczba zatrudnionych podwyższających swoje kwalifikacje. Każda miara w poszczególnych częściach omawianej koncepcji powinna być przyczynowo powiązana z innymi miarami i ostatecznie znajdować zakończenie w określonym mierniku finansowym, np. ekonomicznej wartości dodanej (EVA), stopie zwrotu nakładów (ROI), bądź zysku netto⁵³⁷.

Badania przeprowadzone przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona⁵³⁸ wykazały, że organizacjom nie sprawia trudności definiowanie celów i mierników w perspektywie klienta, finansowej i procesów wewnętrznych. Zdaniem autorów, podczas definiowania mierników odnoszących się do kwalifikacji pracowników, możliwości systemów informacyjnych oraz zbieżności celów jednostki – z reguły nie poświęca się temu obszarowi zbyt wielu wysiłku na identyfikację mierników efektywności. Cytowani autorzy podkreślają, że jednym z ważniejszych powodów wdrażania strategicznej karty wyników jest rozwój potencjału poszczególnych pracowników i organizacji jako całości, zatem pomijanie tej perspektywy jest bardzo niepokojące.

„Perspektywa finansowa w strategicznej karcie wyników mierzy osiągnięty aktualnie poziom kondycji finansowej jednostki. Perspektywa klienta wskazuje na źródła tej kondycji, tj. na pozycję rynkową jednostki i zadowolenie klientów. Dla osiągnięcia sukcesu rynkowego i finansowego, jednostka musi realizować właściwe procesy, których efektywność podlega pomiarowi w perspektywie procesów wewnętrznych. Przyszła sytuacja jednostki zależy również od jej zdolności do zmian, usprawnień i dalszego rozwoju, które to kategorie są mierzone w perspektywie rozwoju i wiedzy”⁵³⁹. Ponadto, A. Szycha⁵⁴⁰ podkreśla, że koncepcja ta poprzez pomiar wskaźnikami finansowymi i niefinansowymi pokazuje, w jaki sposób gminy tworzą wartość poprzez inwestowanie w klientów, dostawców, pracowników, nowe technologie i nowatorstwo. Jest więc metodą, która umożliwia zidentyfikowanie, opis i monitorowanie składników kapitału intelektualnego.

⁵³⁷ Por. Kulikowska G., Sobańska I. (2004), *Zastosowanie koncepcji BSC w zarządzaniu Departamentem Księgowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 18, Warszawa, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, s. 111; Szycha A. (2007), op. cit., s. 179-180.

⁵³⁸ Szerzej na ten temat: Kaplan R. S., Norton D. P. (2007), op. cit., s. 136.

⁵³⁹ Szycha A. (2007), op. cit., s. 180.

⁵⁴⁰ Ibidem, s. 182.

Ewolucja potrzeb dzisiejszego społeczeństwa i rosnące zapotrzebowanie na usługi publiczne w celu poprawy życia obywateli wymaga nowych systemów wspierających proces zarządzania i ocenę dokonań. Dlatego przedstawiona propozycja *Balanced Scorecard* wydaje się jedną z najlepszych koncepcji wspierającej proces zarządzania strategicznego umożliwiającego zaspokajanie potrzeb klientów oraz pozwalającej dokonać wieloaspektowej oceny podejmowanych działań przez decydentów.

4.4. Implementacja strategicznej karty wyników w gminie

Wdrożenie strategicznej karty wyników jest procesem wieloetapowym. R. S. Kaplan i D. P. Norton⁵⁴¹ podkreślają, że strategiczna karta wyników nie obejmuje i nie może obejmować wszystkich usług świadczonych przez jednostkę. Ideą tej koncepcji, według jej autorów, jest ujęcie w karcie obszarów dotyczących tych usług, które dana jednostka chce doskonalić, aby gmina była lepszym miejscem zamieszkania, pracy i prowadzenia działalności gospodarczej. O wyborze kategorii ekonomicznej podlegającej pomiarowi w systemie pomiaru dokonań, zdaniem R. Simonsa⁵⁴² powinny decydować następujące czynniki:

- 1) możliwość realizacji (wykonalność) pomiaru wyników,
- 2) zrozumienie procesu transformacji nakładów na wyniki,
- 3) koszty pozyskania informacji,
- 4) pożądany poziom innowacji,
- 5) obserwowalność (uchwytność) wyników.

Wymienione czynniki ograniczające są bardzo istotne, ponieważ nie każdą kategorię ekonomiczną można zmierzyć. Ponadto, kolejnym istotnym aspektem jest zdefiniowanie zależności przyczynowo-skutkowych pomiędzy nakładami a wynikami. W przypadku braku możliwości powiązania tych dwóch kategorii, monitorowanie procesu transformacji powoduje ponoszenie nieuzasadnionych kosztów. Czynnikiem ograniczającym pomiar są również koszty dokonywanego pomiaru. Czynnikiem jest niezwykle istotny z punktu widzenia gmin, które powinny minimalizować koszty transakcyjne. W procesie pomiaru nakładów i procesie transformacji generowane są koszty obserwacji. Komponentami tego kosztu, według J. Michalaka⁵⁴³ są: koszt obserwacji i koszt utraconych korzyści oraz koszty spowodowane

⁵⁴¹ Kaplan R. S., Norton D. P (2001), op. cit., s. 151.

⁵⁴² Simons R. (2009), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, New Jersey podano za: Michalak J. (2010), *Pomiar dokonań*; [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, s. 389.

⁵⁴³ Zob. Michalak J. (2010), op. cit., s. 391.

brakiem monitoringu. Zatem, w opinii cytowanego autora, informacje o procesie powinny być gromadzone i monitorowane, wówczas gdy kryterium oceny jest bezpieczeństwo lub jakość. Ostatnim determinantem pomiaru dokonań jest obserwowalność (uchwytność) wyników. W przypadku, gdy procesy transformacji są mało zrozumiałe lub trudne do zaobserwowania, wówczas, według J. Michalaka⁵⁴⁴, za zmienną obserwowalną powinno się przyjąć kontrolę nakładów powiązaną ze szkoleniami i oddziaływaniem na postawy pracowników, w taki sposób aby przyjęli cele organizacji za własne.

Autorzy strategicznej karty wyników, R. S. Kaplan i D. P. Norton⁵⁴⁵ podkreślają, że ze względu na odmienność każdej organizacji, realizację innych celów i zadań, tworzenie tego narzędzia pomiaru wyników powinno podążać własną drogą. T. Kondraszuk i J. Jaworski⁵⁴⁶ podkreślają, że tworzenie strategicznej karty wyników jest kreatywnym procesem decyzyjnym w organizacji. R. S. Kaplan i D. P. Norton⁵⁴⁷ wyróżniają osiem etapów budowy karty, lecz w literaturze przedmiotu⁵⁴⁸ wymienianych jest najczęściej pięć typowych etapów implementacji omawianej koncepcji.

Pierwszym etapem we wdrażaniu systemu wspomagającego zarządzanie strategiczne, opartego na strategicznej karcie wyników, powinno być opracowanie strategii⁵⁴⁹ (sformułowanie celu strategicznego) uwzględniającej zróżnicowane potrzeby społeczne. Jest to bardzo trudny etap, bo jak pokazują badania P. R. Niven'a⁵⁵⁰ tylko 10% organizacji wdraża swoją strategię. Wśród barier skutecznego wdrożenia autor podaje:

- barierę wizji: niewielki odsetek pracowników rozumiejących strategię (5%),
- barierę ludzi: tylko 25% menedżerów ma posiada powiązanie systemu motywacyjnego z realizowaną strategią,

⁵⁴⁴ Zob. Ibidem, s. 392.

⁵⁴⁵ Kaplan R. S., Norton D. P. (1993), *Focusing Your Organization on Strategy—with the Balanced Scorecard, 2nd Edition*, Harvard Business Review, Harvard Way Boston, s. 9.

⁵⁴⁶ Kondraszuk T., Jaworski J. (2013), *Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w gospodarstwie wiejskim*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 74, Warszawa, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, s. 48.

⁵⁴⁷ Kaplan R. S., Norton D. P. (1993), op. cit., s. 9.

⁵⁴⁸ Por. Jaruga i in. (1999), op. cit., s. 52; Kaplan R. S., Norton D. P. (1993), op. cit., s. 9; Kondraszuk T., Jaworski J. (2013), op. cit., s. 48; Michalak J. (2006), op. cit., s. 63; Michalak J. (2010), op. cit., s. 442; Rodríguez Bolívar M. P., López Hernández A. M., Ortiz Rodríguez D. (2010), *Implementing the balanced scorecard in public sector agencies: An experience in municipal sport services*, academia, revista latinoamericana de administración, 45, de Cladea, <http://revistaacademia.cladea.org>, [dostęp: 11.08.2016 r.], s. 118.

⁵⁴⁹ Badania dowodzą, że 62,7% jednostek samorządu terytorialnego nie aktualizuje swojej strategii. Proces aktualizacji strategii rozwoju powinien być przyjmowany jako systemowy element zarządzania strategicznego gminą. Strategia powinna być aktualizowana i korygowana w trakcie istotnych zmian w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym gminy. Por. Zajdel M., Michalewicz-Kaniowska M. (2013), *Bank Danych Regionalnych w aspekcie planowania Strategii Rozwoju Gminy*, Europa Regionum Tom XVI, Szczecin, s. 197-198.

⁵⁵⁰ Niven P. R. (2002), *Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximising Performance and Maintaining Results*, John Wiley and Sons, New York, s. 9-11.

- barierę zarządzania: w większości przypadków kadra zarządzająca poświęca mniej niż godzinę w miesiącu na dyskusję dotyczącą strategii (85%),
- barierę zasobów: ponad połowa organizacji nie łączy przygotowywanych przez siebie budżetów z opracowaną strategią (60%).

W świetle powyższego, opracowana i przyjęta strategia musi zostać przedstawiona i wyjaśniona każdemu pracownikowi. Zarządcy gmin powinni przekazać swoim podwładnym widoczne i bezpośrednie korzyści płynące z wykorzystania strategicznej karty wyników. Pracownicy ci powinni mieć świadomość, że zadania przez nich realizowane są tak samo ważne jak produkt wytwarzany w jednostce biznesowej, a także że to od jakości wykonanego zadania zależy poziom satysfakcji klienta. W celu wyjaśnienia strategii gminy należy poinformować wszystkich pracowników o tym, jakie są oczekiwania klientów, czy i w jaki sposób możemy te oczekiwania spełnić, w jaki sposób i które procesy wewnętrzne powinny zostać zmienione w celu realizacji strategii oraz czy jednostka posiada odpowiednią infrastrukturę (informatyczną, organizacyjną i ludzką). W celu przybliżenia strategii i idei karty wyników pracownikom, można wykorzystywać tradycyjne kanały komunikacji (zebrania ogólne, broszury, gazetki, tablice informacyjne, programy szkoleniowe) jak i nowoczesne kanały (strony internetowe, intranety, pomoce wizualne w formie map uczenia się, drzewo zależności przyczynowo-skutkowych). Wykorzystanie nowoczesnych kanałów komunikacji może wpłynąć pozytywnie na lepsze zrozumienie celów strategicznych przez pracowników, monitorowanie postępów w zakresie realizacji strategii, a także zbudowanie świadomości realizacji celów strategicznych przez działania każdego z pracowników.

Kolejnym krokiem jest budowa mapy strategii, zawierająca konkretne cele w każdej wyodrębnionej perspektywie z określonym miernikami i terminami ich realizacji. Cele zawarte w poszczególnych perspektywach muszą być odpowiednio uporządkowane i podzielone przynajmniej na dwa obszary: operacyjne i strategiczne. Powinny być dostosowane do celów w perspektywie klienta, które będą gwarantować satysfakcję klientów. Z założonymi celami finansowymi i klientami, organizacja identyfikuje cele i środki dla procesów wewnętrznych występujących w jednostce. Koncepcja strategicznej karty wyników podkreśla te procesy, które są najbardziej krytyczne w celu uzyskania satysfakcji klientów. Przy projektowaniu karty cele i działania w perspektywie uczenia się i wzrostu ujawnione zostają wymagane inwestycje w przekwalifikowanie pracowników, technologii informacyjnych i systemów.

Niezmierłą wagę należy przywiązywać do tego, aby wszystkie cele spełniały kryteria określone regułą SMART⁵⁵¹, a także aby były skonsultowane z pracownikami na wszystkich poziomach organizacji. Niezbędne jest także zapewnienie zbieżności indywidualnych celów pracowników ze strategią gminy oraz powiązaniu systemu wynagradzania z osiągnięciami indywidualnymi pracowników, departamentów oraz całej jednostki. Wówczas każdy pracownik gminy będzie rozumiał cel pomiaru, będzie znał źródło danych, jak również pożądaną kierunek zmian w poziomie miernika.

Po przeanalizowaniu przez gminę swojej misji, zidentyfikowaniu wszystkich interesariuszy, zaplanowaniu swoich celów, musi wyznaczyć dla każdego założonego celu odpowiednie mierniki (wskaźniki) poziomu ich realizacji. A. de Waal⁵⁵² podkreśla, że zarządzanie dokonaniem jest procesem, w którym sterowanie organizacją odbywa się przez definiowanie misji, strategii i celów organizacji, podlegających pomiarowi przy wykorzystaniu krytycznych czynników sukcesu i kluczowych mierników dokonań (*Key Performance Indicators*, KPI). Zatem w każdym projekcie strategicznej karcie wyników muszą zostać wybrane kluczowe wskaźniki efektywności (KPI), które będą odzwierciedlać cele gminy i będą kluczem do sukcesu jednostki. Ponadto od KPI wymaga się, aby były mierzalne, jasno zdefiniowany sposób ich obliczania, a definicja niezmienna w czasie dokonywanych analiz, wskazane źródła danych do jego obliczenia, pożądana tendencja, a także powinna zostać wskazana osoba odpowiedzialna za poziom wskaźnika. „Pracownicy muszą zrozumieć mierniki, aby ich decyzje i działania dawały oczekiwane skutki”⁵⁵³. KPI są czymś więcej niż tradycyjnymi miarami finansowymi. Dotyczą one między innymi takich obszarów jak: poziom satysfakcji klienta, stopień identyfikowania się celów osobistych pracowników z celami gminy, potencjał kadrowy czy kultura organizacyjna i są powiązane ze strategią gminy. Wskazane obszary trudno jest jednoznacznie zmierzyć wartościowo można zatem dokonać ich oceny za pomocą KPI. A. de Waal⁵⁵⁴ podkreśla, że pomiar jest wykonywany po to, aby podejmować skuteczne działania korekcyjne mające za zadanie utrzymanie organizacji na drodze do realizacji jej celów.

Jednakże, M. Rydzewska-Włodarczyk⁵⁵⁵ podkreśla, że zastosowanie mierników finansowych w ocenie dokonań w gmin jest utrudnione ze względu na cele ich działania,

⁵⁵¹ Kondraszuk T., Jaworski J. (2013), op. cit., s. 48. Szerzej na temat metody SMART w rozdziale III niniejszej dysertacji.

⁵⁵² Waal A. de (2007), *Strategic Performance Management*, Palgrave Macmillan, New York, s. 19.

⁵⁵³ Kaplan R. S., Norton D. P. (2001), op. cit., s. 242.

⁵⁵⁴ Waal A. de (2007), op. cit., s. 19.

⁵⁵⁵ Rydzewska-Włodarczyk M. (2013), *Warunki pomiaru dokonań w jednostkach samorządu terytorialnego*, Europa Regionum Tom XVI, Szczecin, s. 186.

ponieważ zasoby tych podmiotów nie służą osiągnięciu wyników finansowych i rentowności, bo takie wyniki oznaczają zbędne obciążenie podatników, a ujemny wynik również zaburza ideę redystrybucji środków publicznych w celu zaspokojenia potrzeb społecznych, bez naruszania zasobów publicznych. Cytowana autorka zaleca stosowanie do oceny rezultatów działania gmin stopnień osiągnięcia najlepszych rezultatów przy pełnej realizacji założonych celów i optymalnym wykorzystaniu zasobów.

Zatem, podczas projektowania wskaźników powinny zostać wykorzystane jednocześnie mierniki finansowe i niefinansowe, które poprzez związek przyczynowo-skutkowy w mapie strategii prowadzi do bardziej doskonałego odwzorowania zależności między różnorodnymi celami stawianymi jednostkom sektora publicznego. „Odpowiednie zestawienie celów i mierników w poszczególnych płaszczyznach umożliwia przede wszystkim wypełnienie luki informacyjnej na temat stanu bieżącego organizacji. Dokonuje się tym sposobem pewnego rodzaju diagnostyki, która z kolei umożliwia weryfikację realizacji celów strategicznych. Opracowany wzorzec oceny może być wykorzystywany do bieżącego monitorowania procesów zachodzących w organizacji, a także kontroli założonych celów z rezultatami podjętych decyzji”⁵⁵⁶. Podejmowane decyzje oraz wynikające z nich działania powodują, że wyznaczone wskaźniki zmieniają swój poziom. Pomiar odchyleń wskaźników od wartości docelowych, a także obserwacja współzależności między nimi umożliwiają podejmowanie decyzji mających na celu powtórne zrównoważenie karty.

W kolejnym etapie zostaje wdrożenie strategicznej karty wyników, która ma zapewnić diagnozę obszarów wymagających zmian, planowanie operacyjne i strategiczne, zarządzanie i ocenę realizacji przyjętych we wcześniejszym etapie celów. Wymagana jest w tym celu okresowa analiza mierników zawartych w karcie, w celu dokonania pomiaru skuteczności podejmowanych działań w drodze realizacji celów strategicznych organizacji. Monitorowanie i analiza odchyleń założonych celów umożliwia wdrażanie działań naprawczych, oraz wykorzystanie przez gminę szans lub eliminację zagrożeń w celu osiągnięcia sukcesu. Weryfikacja realizacji strategii stanowi podstawę do aktualizacji strategii oraz celów zawartych w poszczególnych perspektywach. Zarządzanie wspomagane strategiczną kartą wyników jest więc procesem ciągłym nastawionym na formułowanie i wdrażanie skutecznej strategii oraz wynikających z niej planów, przede wszystkim wieloletniej prognozy finansowej gmin.

⁵⁵⁶ Kondraszuk T., Jaworski J. (2013), op. cit., s. 49.

O możliwościach aplikacyjnych BSC w organizacjach publicznych świadczą doświadczenia zagraniczne opisane w literaturze⁵⁵⁷, są nimi między innymi: Uniwersytet w Kalifornii, Uniwersytet w San Diego, Uniwersytet w Edynburgu, Szpital dziecięcy w Duke, szpitale w Szwecji, samorządy w Finlandii, Miasto Charlotte (USA), Misto Brisbane, Australia, Centrelink, Australia, Ministerstwo obrony w USA, Wojkowy Wydział Medyczny, (AMEDD US), Texas Education Agency (TEA), Fulton County School (Georgia), Rząd Landu Badenia-Wirtembergia w Niemczech.

W związku z powyższym, wydaje się konieczne zaadoptowanie strategicznej karty wyników do zarządzania polskimi gminami. Umożliwia ona bowiem bardziej efektywnie gospodarowanie ograniczonymi zasobami (ludzkimi, rzeczowymi i finansowymi), przewidywane i przeciwdziałanie problemom i zagrożeniom, które mogą się pojawić w niedalekiej przyszłości. Decyzje podejmowane w oparciu o strategiczną kartę wyników będą wpływać nie tylko na poziom zadłużenia gminy, możliwości inwestycyjne, ale także na jakość życia mieszkańców. Zatem, koncepcja ta wypełnia lukę wynikającą z braku narzędzi wykorzystywanych do prognozowania i oceny dokonań tych podmiotów.

Ponadto niewątpliwą zaletą zastosowania tej metody jest jej integralność z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej oraz metodami zarządzania. Oznacza to, że zastosowanie BSC nie obliguje jednostki do zaprzestania wykorzystywania innych metod rachunkowości zarządczej czy technik zarządzania. Umiejętne zastosowanie tej koncepcji może w pełni realizować podstawowe tezy nurtu nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi obejmującego przede wszystkim efektywne zarządzanie i pomiar dokonań. Koncepcja ta, realizuje także założenia teorii kosztów transakcyjnych: redukuje koszty pozyskiwania informacji przez różnych interesariuszy oraz redukuje niepewność. Ponadto, będzie sprzyjać rzetelnemu wypełnianiu obowiązków formalnych nałożonych na gminy.

Zastosowanie strategicznej karty wyników w polskich gminach jest obecnie mało rozpowszechnione. Wynika to z faktu, że proces wdrażania tej koncepcji jest szczególnie trudny dla gminy, ze względu na ograniczone zasoby finansowe i kadrowe oraz szereg ograniczeń wynikających z przepisów regulujących ich funkcjonowanie. Implementacja BSC wymaga to także zmian w systemie rachunkowości oraz strukturze organizacyjnej gminy.

⁵⁵⁷ Szerzej na ten temat: Niven P. R. (2002), s. 34; Kaplan R. S., Norton D. P. (2001), op. cit.; Michalak J. (2006), op. cit., s. 60; <https://kpilibrary.com/topics/using-the-balanced-scorecard-in-the-public-sector> [dostęp: 26.05.2017 r.]; Pollalis Y. A., Gartenberg M., Edmunds B. (2004), *Applying the Balanced Scorecard methodology in the public sector. The case of the Department of Defense in the United States*, University of Piraeus Vol. 54, No 1, Piraeus, s. 33-58; Rautiainen A. (2005), *Balanced Scorecard usage in Finnish Municipalities*, [dostęp: 11.04.2017 r.].

4.5. Zalety i bariery wdrożenia strategicznej karty wyników w gminie

Przedstawiona koncepcja strategicznej karty wyników w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym gminach jest podejściem holistycznym. Zastosowanie w strategicznej karcie wyników gmin zróżnicowanych mierników finansowych i niefinansowych dostarcza wielowymiarowych informacji o jej bieżącej sytuacji i kondycji w przyszłości. W literaturze przedmiotu⁵⁵⁸ podkreślanych jest szereg zalet wdrożenia strategicznej karty wyników. Największą korzyścią jest stworzenie mapy strategii, która sprzyja zrozumieniu przez pracowników strategii organizacji, poprawę ich motywacji oraz łączy działania pracowników ze strategią i z celami organizacji. Pełniejsze zrozumienie strategii przez wszystkich pracowników umożliwi uzyskanie szybkiego rozwiązania powstających problemów i podejmowanie na bieżąco działań naprawczych. Przyczynia się ona do poprawy komunikacji w gminie, ponieważ jak podkreśla H. Nørreklit⁵⁵⁹ pomiar dokonań nie jest ograniczony tylko do wskaźników finansowych. Zdaniem W. Mensah'a i B. P. George'a⁵⁶⁰, pozytywnym skutkiem jest również to, że system ten motywuje pracowników do osiągania wyznaczonych celów nie tylko z powodu przewidywanej nagrody, ale także zwiększenia samopoczucia i zadowolenia. Cytowani autorzy podkreślają, że tworzy również poczucie spełnienia pośród pracowników, gdy realizują oni swoje działania podjęte własnymi decyzjami i działaniami, wpływając jednocześnie na zwiększenie poprawy działania całej organizacji. Y. A. Pollalis i inni współautorzy⁵⁶¹ podkreślają, że wynika to z faktu, iż wyniki pomiaru zachęcają ludzi do angażowania się w zmiany, ponieważ otrzymują informację zwrotną na temat wykonywanej przez nich pracę oraz mogą dzielić się swoją wiedzą i wpływać na to, co należy jeszcze zrobić aby usprawnić całą organizację.

Zarządzanie gminą oparte na strategicznej karcie wyników daje także możliwość posiadania szerszych i kompleksowych informacji dotyczących obrazu jednostki i jej planów na przyszłość, pozwala na monitorowanie postępów w osiąganiu założeń strategicznych⁵⁶² a także koncentrowanie się na czynnikach będących źródłem wartości w długim okresie, a w konsekwencji wzroście jakości świadczonych usług i satysfakcji klientów.

Skoordynowanie pomiaru dokonań z systemem zarządzania gminą powinno zintensyfikować organizacyjne uczenie się i poprzez informacje zwrotne wpływać

⁵⁵⁸ Zob. Michalak J. (2006), op. cit., s. 63-64; Świerk J. (2016), op. cit., s. 481.

⁵⁵⁹ Nørreklit H. (2000), *The balance on the balanced scorecard—a critical analysis of some of its assumptions*, Management Accounting Research 11, źródło: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.466.3896&rep=rep1&type=pdf>, [dostęp: 20.05.2017 r.], s. 82.

⁵⁶⁰ Zob. Mensah W., George B. P. (2015), op. cit.

⁵⁶¹ Szerzej na ten temat: Pollalis Y. A., Gartenberg M., Edmunds B. (2004), op. cit.

⁵⁶² Świerk J. (2016), op. cit., s. 481.

na udoskonalanie strategii i poprawę funkcjonowania organizacji. Zrównoważona karta wyników powinna stanowić cenne źródło raportowania i kontroli dokonań gmin wykorzystywanego na potrzeby wewnętrzne i zewnętrzne. Należy nadmienić, że jest to system, który powinien ewoluować. Jednak zaprojektowanie i wdrożenie takiego systemu w praktyce jest niezwykle skomplikowane, co potwierdza polska praktyka.

J. Świerk⁵⁶³ podkreśla, że zastosowanie tej koncepcji w gminach, uwzględniającym interesy wszystkich interesariuszy, umożliwia formułowanie celów i strategii zarówno z punktu widzenia polityczno-administracyjnego, jak i z perspektywy mieszkańców. Cytowana autorka zaznacza, że BSC pozwala także na określenie zależności pomiędzy ilością i jakością świadczonych usług oraz stopniem realizacji celu, także zależności pomiędzy stopniem realizacji celu oraz programami politycznymi i zaufaniem społeczeństwa. Można zatem zgodzić się z poglądem J. Michalaka⁵⁶⁴, który twierdzi, że omawiana koncepcja koncertuje się na potrzebach świadczeniobiorców, obywateli, dla realizacji których zadań i celów są one powołane. „Informuje również społeczeństwo i pracowników o efektach działania oraz czynnikach determinujących realizację misji i celów strategicznych”⁵⁶⁵.

Zastosowanie systemu pomiaru dokonań w gminach opartego na strategicznej karcie wyników natrafia w praktyce na wiele trudności i barier. W niniejszym rozdziale zostały już przywołane bariery wynikające z ograniczonych zasobów, uwarunkowań prawnych, które regulują system finansów publicznych w Polsce oraz wyzwania stawiane przed specjalistami rachunkowości w gminach. J. Michalak⁵⁶⁶ dostrzega również problem w trudnościach z przejrzystym zdefiniowaniem wyników i ich ocenie, mało widocznych korzyści dla różnych grup interesariuszy oraz niemożność zaspokojenia zróżnicowanych, czasem sprzecznych względem siebie oczekiwań interesariuszy.

Oznacza to, że proces implementacji wiąże się ze zmianą kultury organizacyjnej tych jednostek z koncentracji na zadania na koncentrację na odbiorcach usług i zwiększeniu ich efektywności. Warunkiem wykorzystania tej koncepcji do potrzeb pomiaru dokonań gmin jest także modyfikacja systemu rachunkowości powinna ona zmierzać do integracji systemu rachunkowości finansowej z systemem rachunkowości zarządczej. Zatem, projektując system dokonań gmin należy dostarczyć informacje służące ocenie stopnia realizacji strategii, płynące z systemu rachunkowości zarządczej. Ponadto autorzy strategicznej kart wyników

⁵⁶³ Zob. Świerk J. (2015), *Pomiar dokonań jednostki samorządu terytorialnego przy wykorzystaniu strategicznej karty wyników na przykładzie gminy Inowrocław*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H Oeconomia 4, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Wydział Ekonomiczny, Lublin, s. 590.

⁵⁶⁴ Por. Michalak J. (2006), op. cit., s. 63-64.

⁵⁶⁵ Nieplowicz M. (2013), op. cit., s. 133.

⁵⁶⁶ Por. Michalak J. (2006), op. cit., s. 58.

podkreślają, że w procesie implementacji często pojawiają się błędy w strukturze i doborze mierników, błędy organizacyjne w procesie opracowywania oraz stosowania karty wyników.

Pomimo wielu niekwestionowanych zalet, nawet najbardziej nowoczesne koncepcje pomiaru wyników, takiej jak *Balanced Scorecard* wykazują niedoskonałości H. Nørreklit poddał krytyce niektóre założenia tej koncepcji. Autor ten uważa, że⁵⁶⁷:

- trudne jest utrzymanie związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy analizowanymi perspektywami, mają według H. Nørreklit'a one bardziej charakter logiczny,
- duża ilość narzędzi wykorzystywanych do zarządzania poprzez BSC oraz złożoność techniki powoduje zmniejszenie kontroli zarządzania,
- subiektywność i trudność wyboru mierników,
- trudności w obiektywnym pomiarze mierników niefinansowych,
- nie zawsze istnieje zależność pomiędzy wzrostem satysfakcji klienta a zwiększeniem wyniku finansowego i rentowności,
- nie zapewnia zarządzania ochroną środowiska co może spowodować rozbieżność pomiędzy planem zawartym w strategii, a rzeczywistymi działaniami.

Według H. Nørreklit⁵⁶⁸ niezgodność planu strategicznego z codziennymi działaniami organizacji wymaga odpowiednich narzędzi: konieczna jest zmiana zarządzania, uczenie się organizacyjnego i kontrolowane przez pracowników procesów zmian. Na różnych poziomach należy wprowadzić odpowiednie strategiczne środki, które umożliwią kontrolę i koordynację decyzji i działań pracowników na tych poziomach. Cytowany autor zaznacza także, że kompleksowe miary finansowe generowane przez system rachunkowości nie są wystarczające do zapewnienia spójności celu między decyzjami i działaniami pracowników. Ponadto, niedokładne założenia strategicznej karty wyników mogą doprowadzić do wadliwego działania, co może skutkować nieefektywną wydajnością. W konsekwencji może to doprowadzić do rozbieżności pomiędzy zakładaną strategią, a realizowanymi działaniami. Należy zatem, zdaniem H. Nørreklit, dążyć do udoskonalania i rozwoju istniejących koncepcji. Przetawione bariery i krytyka BSC, zdaniem Autorki, nie powinna jednak hamować entuzjazmu i opóźniać wdrożenia, ponieważ odwlekając wdrożenie, gminy tracą szansę mierzenia efektywności, w tych obszarach, w których posiadają dostęp do informacji.

Autorka uważa, że BSC jest narzędziem, która może wspomagać efektywne zarządzanie gminami poprzez spojrzenie wieloaspektowe. Do tej pory wiele obszarów działania, procesów

⁵⁶⁷ Nørreklit H. (2000), op. cit., s. 75-77.

⁵⁶⁸ Ibidem, s. 66-70.

i zasobów były nie dostrzegane. Wykorzystywane obecnie przez większość gmin systemy oceny dokonań nie zawierały wszystkich istotnych zmiennych, zatem nie można oczekiwać, że uzyskiwane wyniki są wiarygodne. Dlatego, potrzebne są do zarządzania modele, które pogłębią wiedzę o czynnikach sukcesu w gminie. W tym celu rachunkowość musi sprostać tym oczekiwaniom, muszą dokonać się zmiany w systemie rachunkowości gmin, tak aby mogła być wykorzystana w kreowaniu tego modelu. Dokonywane oceny zawsze mogą pozostawiać wątpliwość i być czasami subiektywne, dlatego ważną rolę odgrywa kierownictwo, które kreując obraz jednostki powinno wykorzystać wyniki historyczne ale także wpływ przyszłych decyzji jako podstawa oceny. Zdaniem Autorki, obecne sprawozdania finansowe służą jedynie wypełnieniu obowiązków prawnych nałożonych na polskie gminy. Nie stanowią narzędzia wspomagającego proces decyzyjny zarządców gmin. Sporządzane budżety przez gminy służą jedynie porównaniu planu z wykonaniem. Nie stanowią podstawy oceny dokonań. Dzięki BSC możliwa jest kalkulacja planowanych zadań, sporządzanie planów wieloletnich oraz ocena i kontrola efektywności polskich gmin.

Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że *Balanced Scorecard* jest uniwersalnym i elastycznym instrumentem strategicznej rachunkowości zarządczej, możliwym do wykorzystania w gminie w celu wypełnienia ciężących na tych jednostkach obowiązków prawnych, a także stanowi system ostrzegania przed utratą zaufania szeroko rozumianych klientów. Należy jednak podkreślić, że nie należy jedynie wdrożyć BSC do dowolnej gminy, musi ona być zaprojektowana dla konkretnej gminy. W przeciwnym razie efekty jej stosowania mogą przynieść odmienne od oczekiwanych efekty. B. Gavurová i V. Šoltés⁵⁶⁹ przestrzegają, że niedoskonałe zastosowanie koncepcji BSC może znacznie obniżyć jej jakość lub pogorszyć funkcjonalność całego systemu zarządzania.

⁵⁶⁹ Por. Gavurová B., Šoltés V. (2013), op. cit., s. 104.

Rozdział 5

Wyniki badania empirycznego wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim

5.1. Pytania i hipotezy badawcze oraz wybór metod badania

W dobie *New Public Management* rośnie rola rachunkowości gmin jako systemu informacyjnego. Staje się ona narzędziem umożliwiającym zwiększenie skuteczności i efektywności działania gmin oraz optymalizacji zarządzania tymi podmiotami. Realizacja założeń NPM jest możliwa dzięki wykorzystaniu nowoczesnych narzędzi rachunkowości zarządczej. W niniejszej rozprawie przyjęto założenie, że metody rachunkowości zarządczej wykorzystywane przez organizacje sektora prywatnego mogą zostać zastosowane w gminach. Jest to możliwe dzięki dostosowaniu tych narzędzi do specyfiki gmin.

Przeprowadzony przez Autorkę proces badawczy doprowadził do postawienia celu głównego pracy: *Opracowanie koncepcji wielowymiarowego raportu finansowego realizującego założenia NPM, który dopełniły cele szczegółowe: przedstawienie i analiza wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim.*

Na podstawie powyższych założeń sformułowano **tezę**:

Obecna sprawozdawczość budżetowa gmin nie wspomaga procesu decyzyjnego i uniemożliwia ocenę ich dokonań.

Zatem celem, przeprowadzonego przez Autorkę rozprawy badania empirycznego, było zidentyfikowanie potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych, wskazanie głównych beneficjentów informacji o gminie oraz zakresu możliwości wykorzystania i wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej, a także analiza wykorzystania systemu rachunkowości gmin w procesie podejmowania decyzji oraz ocenie jej efektywności. Badanie miało także na celu przedstawienie zakresu planowanych zmian w systemie rachunkowości gmin (z listy instrumentów proponowanych w ramach rachunkowości zarządczej) oraz sprawdzenia czy, a jeśli tak, to które nowoczesne narzędzia wspierające zarządzanie zostały wdrożone w tych podmiotach. Ponadto, badanie to stanowiło podstawę do opracowania modelu rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej w gminie.

Zatem, sformułowano podstawowe pytanie badawcze: jakie narzędzia rachunkowości są wykorzystywane w procesie zarządzania i oceny dokonań zadań realizowanych przez gminy.

Opracowano pytania szczegółowe, na podstawie których skonstruowano kwestionariusz ankietowy (załącznik 1 do rozprawy) oraz założenia do opracowania modelu rozwoju rachunkowości zarządczej:

- 1) Jaka grupa użytkowników jest głównym beneficjentem informacji o gminie?
- 2) Jaki jest cel sporządzania sprawozdań budżetowych?
- 3) Jakie sprawozdania finansowe⁵⁷⁰ i raporty są podstawą do przekazywania informacji różnym grupom interesariuszy?
- 4) Jakie są stosowane (lub planowane do wdrożenia) narzędzia wspomagające zarządzanie (z listy instrumentów proponowanych w ramach narzędzi rachunkowości zarządczej)?
- 5) Jakie są zalety wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminie?
- 6) Ocena wykorzystania budżetu zadaniowego przez gminy.

Postawiono osiem hipotez badawczych. Należy przy tym wyraźnie zaznaczyć, że hipotezy dotyczą wyłącznie grupy badanych podmiotów (a konkretnie tych gmin, które odpowiedziały na pytania związane z daną hipotezą), nie należy uogólniać wyników niniejszego badania na całą populację gmin w Polsce.

- H1: Głównymi beneficjentami informacji o gminie są mieszkańcy.
- H2: Sporządzane sprawozdania finansowe przez gminy służą głównie wypełnianiu obowiązków prawnych.
- H3: Główny beneficjent informacji o gminie wpływa na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych.
- H4: Wykorzystywane lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminie zależą od stosowanej ewidencji kosztów.
- H5: Gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętnie wielkością (mierzoną ilością dochodów na mieszkańca i/lub liczbą mieszkańców gminy) niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie.
- H6: Charakterystyki gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej są identyczne jak gmin go nie wykorzystujących.
- H7: Mediana danej charakterystyki w grupie gmin chcących wdrożyć budżet zadaniowy jest identyczna jak w grupie gmin nie chcących go wdrożyć.
- H8: Gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych.

⁵⁷⁰ Należy w tym miejscu przypomnieć, że Autorka za „sprawozdanie finansowe gminy” rozumie (zgodnie z przyjętą analizą w rozdziale II) sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia oraz sprawozdania budżetowe.

5.2. Badanie ankietowe – opis badania oraz jego rezultatów

5.2.1. Organizacja badania

Wybór próby badawczej (województwa) został podjęty na podstawie analizy danych GUS za 2015⁵⁷¹. W tym celu, Autorce posłużyły zestawienia 16 województw w Polsce, w którym każdemu województwu zostaje przyporządkowany kolejny numer od 1 do 16. Liczba ta oznacza miejsce (ranking) spośród zestawionych przez GUS jednostek. Zatem, na podstawie analizy danych GUS, Autorka przyjęła, że województwo łódzkie jest najbardziej reprezentatywne w na tle innych województw w Polsce w badanych zakresach. Wybór województwa do badania przez Autorkę oparty został na podstawie niniejszych charakterystyk: powierzchni (9 miejsce), ludności ogółem zamieszkującej województwo (6 miejsce), dochodów ogółem (8 miejsce) oraz wartość dodana brutto (ceny bieżące na jednego pracującego w 2014 r.). Przedstawione charakterystyki, są zdaniem Autorki, istotnymi determinantami w rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej gmin w Polsce.

W przeprowadzonym badaniu jako technikę badawczą Autorka zastosowała ankietę, a narzędziem badawczym był kwestionariusz ankiety. Wybór takiej techniki badawczej był podyktowany tym, iż badania takie są powszechnie stosowane w naukach o zarządzaniu⁵⁷², a także trudności w zastosowaniu innej techniki np. wywiadu eksperckiego. Należy jednakże podkreślić, że Autorka początkowo próbowała zastosować wywiad ekspercki, jednakże po próbach umówienia spotkań, okazało się to bardzo trudne (zakres terytorialny i liczebność gmin w województwie łódzkim - 198 oraz trudność w dopasowaniu terminów spotkania - obowiązki zawodowe skarbników i Autorki).

Zakresem badań objęto wszystkie gminy znajdujące się na terenie województwa łódzkiego. Kwestionariusz ankiety skierowany został do skarbników gmin. Uzasadnieniem skierowania kwestionariusza ankiety do zdefiniowanej wyżej grupy badawczej był fakt, iż ta grupa respondentów legitymuje się wysoką wiedzą i kwalifikacjami oraz zdaniem Autorki powinna posiadać szeroki światopogląd na temat systemu rachunkowości w gminie. Osoby te są także współodpowiedzialne za funkcjonowanie gmin, a będąc jednocześnie pracownikami wpływają na pracę innych osób. Takie podejście można uznać za uzasadnione, gdyż daje badaczowi możliwość poznania nie tylko opinii i uwag kadry zarządzającej, ale dodatkowo pozwala na dokonanie porównań postrzegania tych samych zjawisk i procesów przez kadrę zarządzającą różnych organizacji.

⁵⁷¹ Por. lodz.stat.gov.pl. Wszystkie dane podlegające analizie, do wyboru próby badawczej, dotyczyły danych za 2015 r. poza danymi dotyczącymi wartości dodanej brutto, które zostały podane przez GUS na koniec 2014 r.

⁵⁷² W związku z powyższym Autorka nie będzie przedstawiać podstaw teoretycznych.

W celu podniesienia wiarygodności prowadzonych badań do kwestionariusza ankiety dołączone było pismo przewodnie, informujące o celach i powodach przeprowadzanego badania, zapewnienie anonimowości oraz prośbę o wzięcie udziału w badaniu. Pismo zawierało także potwierdzenie intencji prowadzonych badań, podpisane przez opiekuna naukowego prof. nadzw. dr hab. Radosława Ignatowskiego.

Badanie ankietowe zostało podzielone na dwa etapy, część próbną oraz właściwą. Do badania próbnego wybrano wszystkie gminy z województwa łódzkiego. Badanie próbne zostało przeprowadzone w grudniu 2016 r. poprzez wypełnienie ankiety w sposób elektroniczny, którą można było wypełnić online. Odpowiedzi z ankiety były przysyłane na adres e-mailowy Autorki rozprawy. Z przeprowadzonego badania próbnego uzyskano 4 wypełnione kwestionariusze, co stanowiło jedynie 2% gmin z województwa łódzkiego. W związku z powyższym, Autorka dokonała zmian w treści kwestionariusza, które stanowiło podstawę badania właściwego. Rozesłany do skarbników gmin kwestionariusz ankiety obejmował trzy obszary:

- charakterystykę jednostki,
- charakterystykę systemu rachunkowości gminy,
- wykorzystanie budżetu zadaniowego.

Badanie właściwe zostało przeprowadzone od stycznia do marca 2017 r. Droga komunikacji z jednostkami statystycznymi tym razem był email (z domeną uni.lodz.pl w celu zwiększenia wiarygodności prowadzonego badania). Wraz z kwestionariuszem ankiety wysłano także pismo z Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ o tym, że faktycznie takie badanie jest przeprowadzane oraz potwierdzenie intencji przeprowadzanego badania podpisane przez opiekuna naukowego prof. nadzw. dr hab. Radosława Ignatowskiego. W treści wiadomości m.in. podano dwie drogi, jaką respondenci mogliby przesłać wypełniony kwestionariusz. Pierwsza z nich zakładała wysłanie ankiety na adres korespondencyjny Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ. Druga opcja polegała na wypełnieniu ankiety i przesłaniu na podany adres email (zuzanna.firkowska@wp.pl lub zjakobsze@uni.lodz.pl) Autorki rozprawy. Najwięcej odpowiedzi zostało przesłane drogą e-mailową na adres mailowy z domeną uni.lodz.pl. W rezultacie przeprowadzonych badań właściwych otrzymano 42 wypełnione ankiety, co stanowi 21%. Zdaniem Autorki należy to uznać za wynik zadawalający.

Nieliczne braki w zwróconych formularzach oraz pewne nieścisłości w odpowiedziach zostały ujawnione w kolejnym podrozdziale niniejszej pracy, podczas omawiania poszczególnych zagadnień.

5.2.2. Analiza informacji o gminach oraz o ich systemie rachunkowości

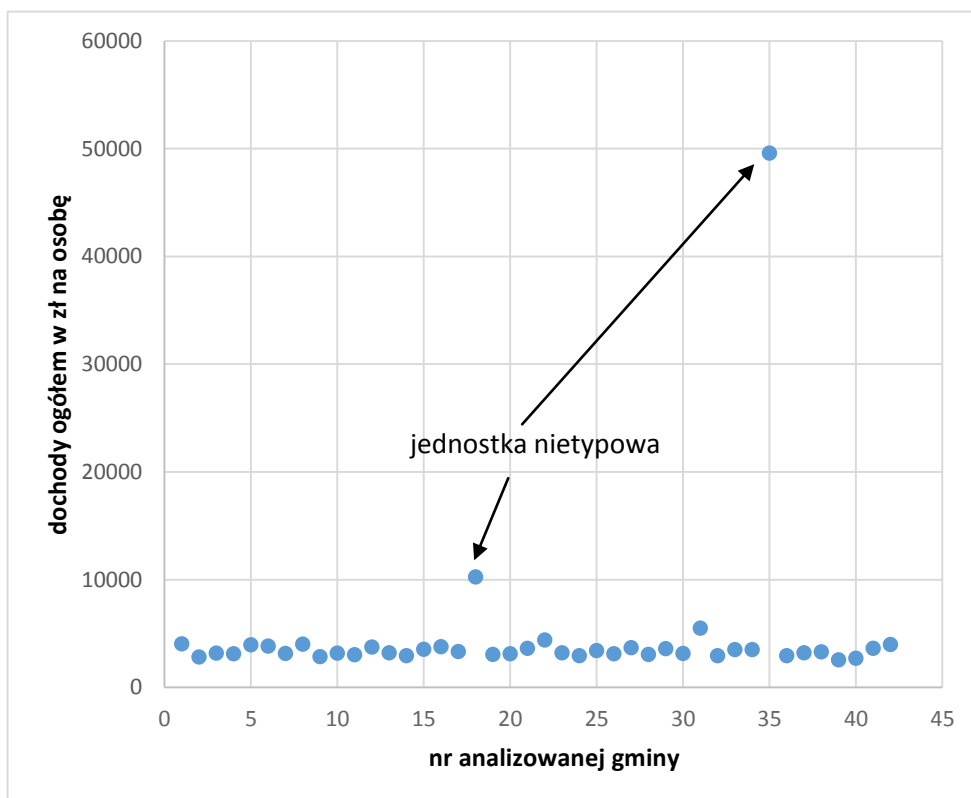
Ogólna charakterystyka zbadanych gmin

Przed rozpoczęciem analiz dotyczących najistotniejszych zagadnień związanych z celem badania, Autorka, na podstawie danych GUS⁵⁷³, dokonała charakterystyki zbadanych gmin. Każdej gminie Autorka nadawała kolejne numery, w celu zapewnienia poufności danych (do czego zobowiązała się Autorka w liście przewodnim do ankiety). Z uwagi na fakt, iż Autorka bada stopień rozwoju rachunkowości zarządczej przez gminy w województwie łódzkim, i chcąc te dane skorelować z innymi determinantami, początkowo Autorka dokonała charakterystyki zbadanych gmin względem liczby mieszkańców oraz wysokości dochodów. Jednakże z uwagi na fakt, że gminy te są bardzo zróżnicowane, wystąpiły jednostki nietypowe, które Autorka musiałaby wyłączyć z badania. Zatem, posługując się zestawem danych dostępnych przez GUS, Autorka wybrała inne charakterystyki, które mogłyby odpowiadać za rozwój stopnia rachunkowości zarządczej w gminach. W tym do celu charakterystyki gmin wybrano następujące cechy:

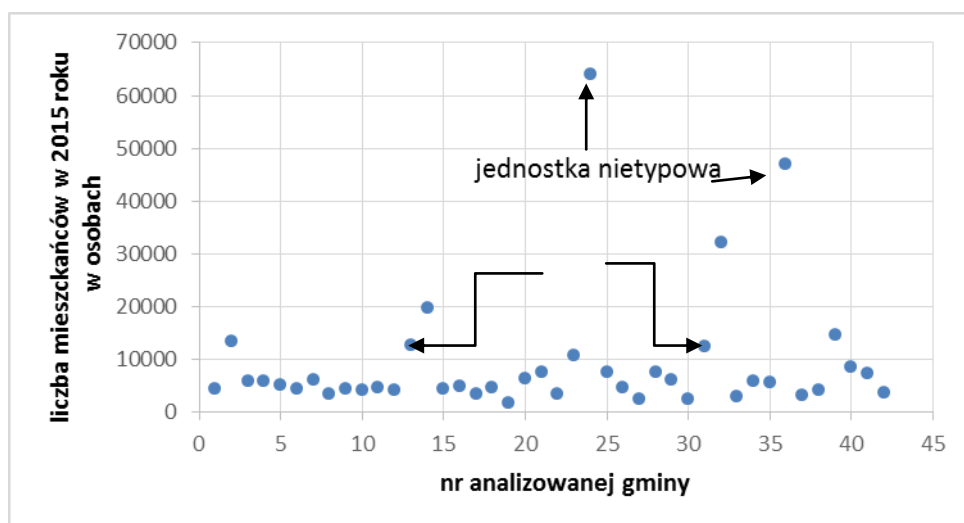
- dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca,
- liczbę mieszkańców w osobach,
- liczbę podmiotów w rejestrze regon,
- ludność w osobach na km²,
- powierzchnię w km².

Dokonana analiza gmin, na podstawie powyższych cech wykazała jednak, że każda z cech posiada jednostki nietypowe (co pokazano na poniższych wykresach), zatem stosowanie klasycznych miar dla charakterystyk było niemożliwe. Dlatego też w dalszych analizach posłużono się miarami klasycznymi takimi jak: wartość minimalna i maksymalna, mediana (Me), kwartyle (Q1, Q3), rozstęp kwartyłowy (Q), współczynnik zróżnicowania (V_Q), co zostało przedstawione w tabeli 16.

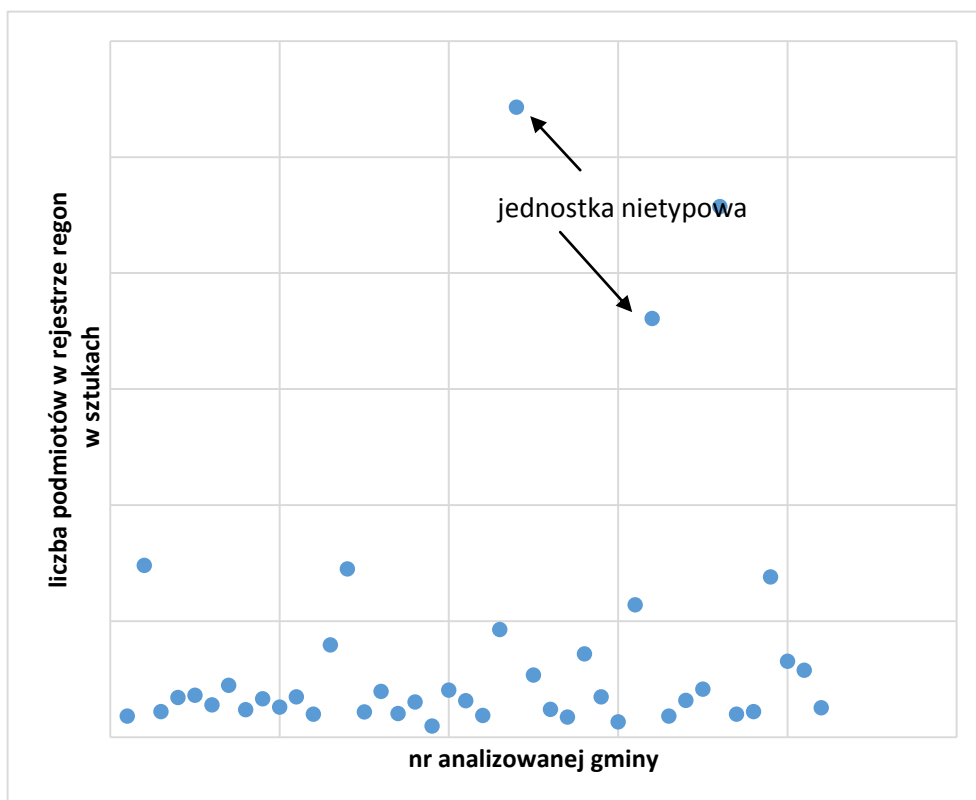
⁵⁷³ Wszystkie analizowane dane z GUS są na dzień 31.12.2015 r.



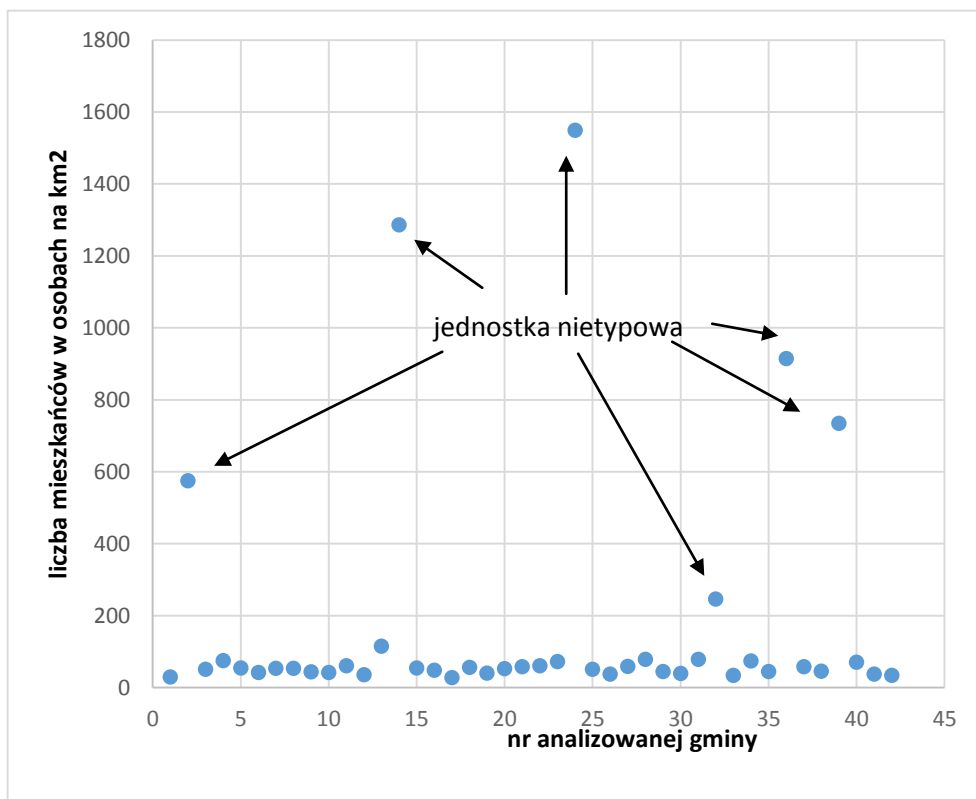
Rysunek 7. Dochody ogółem w złotych na mieszkańca.
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.



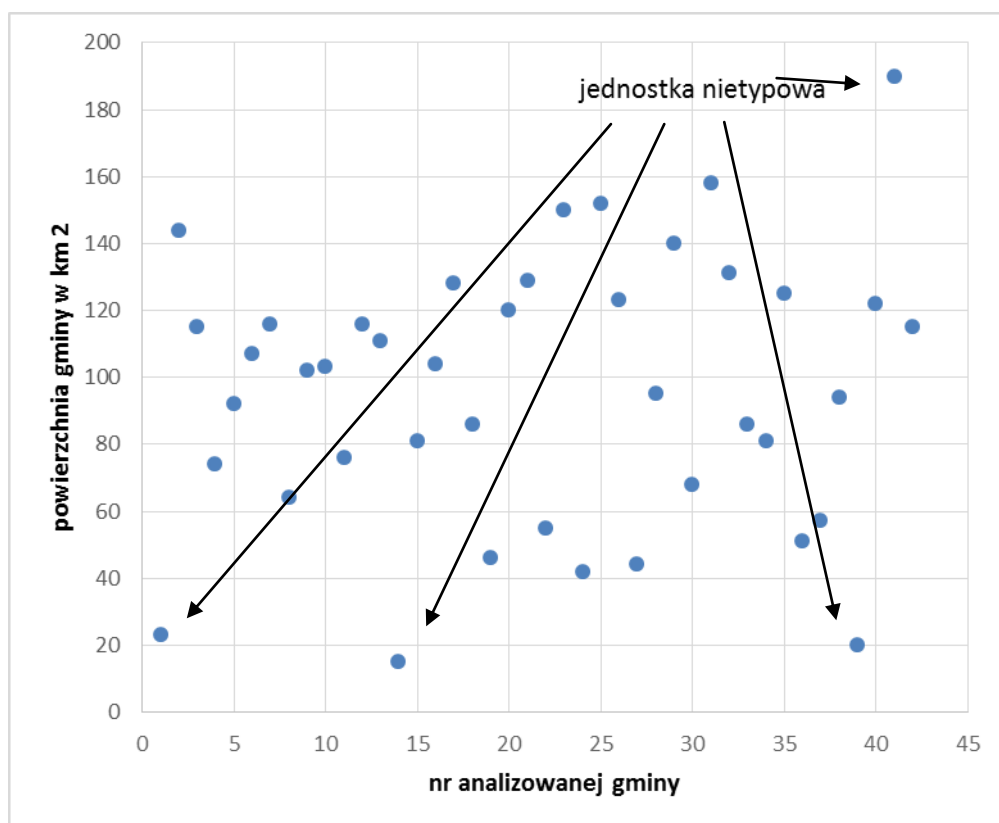
Rysunek 8. Liczba mieszkańców w 2015 roku w osobach.
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.



Rysunek 9. Liczba podmiotów w rejestrze region w sztukach.
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.



Rysunek 10. Liczba ludność w osobach na km².
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.



Rysunek 11. Powierzchnia gminy w km².
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Tabela 16. Charakterystyki wybranych gmin

Charakterystyki	N	Me	Min	Max	Q1	Q3	Q	V _Q
dochody w zł ogółem na 1 mieszkańca	42	3261,50	2561	49596	3075	3744	669	21%
liczba mieszkańców w osobach	42	5350,00	1837	63960	4298	7731	3433	64%
liczba podmiotów w rejestrze REGON	42	336,00	95	5430	220	655	435	129%
ludność na 1 km ² w osobach	42	54,50	28	1549	42	74	32	59%
powierzchnia w km ²	42	102,50	15	190	68	123	55	54%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Połowa badanych gmin miała dochody ogółem na 1 mieszkańca w wysokości co najwyżej 3261,50 zł. Jedna czwarta badanych gmin miała dochody ogółem na 1 mieszkańca w wysokości co najwyżej 3075 zł, ¼ badanych gmin miała dochody ogółem na 1 mieszkańca w wysokości co najmniej 3744 zł. Badane gminy różniły się od wartości średniej dochodów ogółem na 1 mieszkańca przeciętnie o 669 zł.

Połowa badanych gmin miała liczbę mieszkańców na 2015 w wysokości co najwyżej 5350 osób. Jedna czwarta badanych gmin miała liczbę mieszkańców na 2015 w wysokości co najwyżej 4298 osób, ¼ badanych gmin liczbę mieszkańców na 2015 w wysokości

co najmniej 7731 osób. Badane gminy różniły się od wartości średniej liczby mieszkańców na 2015 przeciętnie o 3433 osoby.

Połowa badanych gmin miała liczbę podmiotów w rejestrze REGON w wysokości co najwyżej 336 sztuk. Jedna czwarta badanych gmin miała liczbę podmiotów w rejestrze REGON w wysokości co najwyżej 220 sztuk, $\frac{1}{4}$ badanych gmin miała liczbę podmiotów w rejestrze REGON w wysokości co najmniej 655 sztuk. Badane gminy różniły się od wartości średniej liczby podmiotów w rejestrze REGON przeciętnie o 435 sztuki.

Połowa badanych gmin miała liczbę ludność na km^2 w wysokości co najwyżej 54,50 osób/ km^2 . Jedna czwarta badanych gmin miała liczbę ludność na km^2 w wysokości co najwyżej 42 osoby/ km^2 , $\frac{1}{4}$ badanych gmin miała liczbę Ludność na 1 km^2 w wysokości co najmniej 74 osoby/ km^2 . Badane gminy różniły się od wartości średniej liczby osób na km^2 przeciętnie o 32 osoby/ km^2 .

Połowa badanych gmin miała powierzchnie co najwyżej 102,50 km^2 . Jedna czwarta badanych gmin miała powierzchnie co najwyżej 68 km^2 , $\frac{1}{4}$ badanych gmin miała powierzchnie co najmniej 123 km^2 . Badane gminy różniły się od wartości średniej powierzchni przeciętnie o 55 km^2 .

Oceniając w badanych gminach zróżnicowanie badanych charakterystyk, wykorzystując współczynnik zróżnicowania dla miar pozycyjnych⁵⁷⁴ okazało się, że o niejednorodności badanych gmin stanowi:

- liczba podmiotów w rejestrze REGON w sztukach, dla której $V_Q=129\%$,
- liczba mieszkańców w osobach w 2015, dla której $V_Q=64\%$,
- liczba osób na 1 km^2 , dla której $V_Q=59\%$,
- powierzchnia w km^2 , dla której $V_Q=54\%$,

Na jednorodność badanych gmin pod względem miar pozycyjnych (mała zmienność analizowanej grupy) wskazują tylko dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca ($V_Q=21\%$). Zatem, wyliczone wartości współczynnika zmienności pokazują, że analizowane gminy najmniej są zróżnicowane względem dochodów ogółem w zł na 1 mieszkańca. Cechą różnicującą najbardziej badane gminy jest liczba podmiotów w rejestrze REGON w sztukach ($V_Q=129\%$).

Dla realizacji celu badania postawiono następujące pytania, za pomocą których starano się wyjaśnić problem badawczy w nich zawarty.

⁵⁷⁴ Jest to stosunek odchylenia ćwiartkowego do mediany. Współczynnik zmienności informuje o zmienności wyników, obserwacji w odniesieniu do mediany. Daje informacje o rozproszeniu wyników, ale w odniesieniu do tego, jak duża jest mediana Witkowska D. (red) (2004), *Statystyka w zarządzaniu*, AND, Warszawa, s. 100-102.

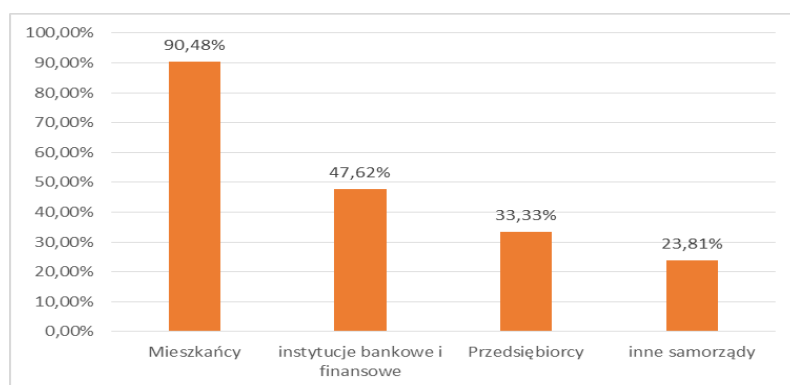
Pytania badawcze

Na pytanie „Jaka grupa odbiorców jest najczęstszym beneficjentem informacji na temat gminy?”, najliczniej wskazywanym odbiorcą beneficjentem informacji na temat gminy byli mieszkańcy – co wskazano w 38 gminach na 42 badane (90,48%). Na drugim miejscu (47,62%), jako odbiorcę wskazywano instytucje bankowe i finansowe (20 wskazania na 42 badane gminy). Przedsiębiorców wskazało 33,33% respondentów (14 wskazań na 42 badane gminy), inne samorządy 23,81% (10 wskazań na 42 badane gminy) oraz innych użytkowników (11,9%), do których respondenci zaliczyli: komercyjne instytucje zewnętrzne, osoby prywatne z wnioskiem o informację publiczną, radnych, RIO, MF, Urząd wojewódzki. Wyniki badania zostały zaprezentowane w tabeli 17 oraz rysunku 12.

Tabela 17. Główni beneficjenci sprawozdań finansowych

Główni beneficjenci	Liczba gmin	Odsetek badanych gmin
Mieszkańcy	38	90,48%
Przedsiębiorcy	14	33,33%
Instytucje bankowe i finansowe	20	47,62%
Inne samorządy	10	23,81%
Inne, jakie?	5 gmin, w tym po 1 wskazaniu: Radni, RIO, MF, Urząd Wojewódzki, studenci	11,90%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.



Rysunek 12. Główni beneficjenci informacji

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Na podstawie powyższych danych, Autorka dokonała także analizy liczebności grup użytkowników sprawozdań finansowych. Tabel 18 ilustruje, że zbadane gminy najczęściej wskazywały dwóch odbiorców (tak wskazała 1/3 badanych gmin). Niewiele mniej, bo 13 gmin (30,95%) wskazało tylko jednego odbiorcę sprawozdań finansowych, a około 24 % aż trzech odbiorców.

Tabela 18. Suma beneficjentów sprawozdań finansowych

Suma beneficjentów sprawozdań finansowych	Liczba gmin	Wskazany użytkownik informacji o gminie	Odsetek badanych gmin
1	13	<ul style="list-style-type: none"> • 11 wskazań - mieszkańcy, • 1 wskazanie - instytucje bankowe i finansowe, • 1 wskazanie – przedsiębiorcy. 	30,95%
2	14	<ul style="list-style-type: none"> • 10 wskazań - mieszkańcy, instytucje bankowe i finansowe, • 2 wskazania mieszkańcy i inne samorządy, • 2 wskazania mieszkańcy i przedsiębiorcy. 	33,33%
3	10	<ul style="list-style-type: none"> • 5 wskazań - mieszkańcy, instytucje bankowe i finansowe, inne samorządy, • 2 wskazania - mieszkańcy przedsiębiorstwa i inne samorządy, • 2 wskazania - mieszkańcy, przedsiębiorstwa i instytucje bankowe, • 1 wskazanie - mieszkańcy, przedsiębiorstwa i inne. 	23,81%
4	5	<ul style="list-style-type: none"> • 3 wskazania - mieszkańcy, przedsiębiorcy, instytucje bankowe i finansowe, inne samorządy, • 1 wskazanie - mieszkańcy, instytucje bankowe i finansowe, inne samorządy oraz osoby prywatne z wnioskiem o informację publiczną. 	11,90%
Suma końcowa	42		100,00%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

W tym miejscu można dokonać weryfikacji pierwszej hipotezy szczegółowej **H1** stanowiącej:

H1: głównymi beneficjentami informacji o gminie są mieszkańcy.

Z punktu widzenia statystycznego 90,48% gmin wskazujących mieszkańców jako głównych beneficjentów jest istotnie wyższy niż procent gmin wskazujących jako głównych beneficjentów odpowiednio: przedsiębiorców, instytucje bankowe i finansowe, inne samorządy. Zatem, zestawiając powyższe rezultaty wyników badań, **należy pozytywnie zweryfikować hipotezę H1**. Wynik tego badania potwierdza stanowisko Ministerstwa Finansów (o czym szerzej w rozdziale drugim niniejszej rozprawy).

Kolejne zagadnie związane było ze wskazaniem jakiego rodzaju analizy są sporządzane przez gminy dla użytkowników zewnętrznych? Trzyście spośród badanych gmin nie wskazało żadnych raportów. Pozostali respondenci (29 gmin) wymienili, że są to:

- analiza wykonania dochodów, wydatków, inwestycji oraz kwoty zadłużenia jednostki,
- analiza wykonania zadań inwestycyjnych,
- analiza zadłużenia gminy,
- analiza finansowa,

- wartość planowanych lub dokonanych wydatków,
- analiza możliwości spłaty długu,
- analizy finansowe dotyczące wykorzystania środków finansowych w wybranych rozdziałach budżetu gminy,
- płynność finansowa
- spełnienie wskaźnika z art. 243 UoFP⁵⁷⁵,
- sprawozdania finansowe, sprawozdania budżetowe, sprawozdania z wykonania operacji finansowych,
- sprawozdania o stanie należności i zobowiązań,
- sprawozdanie o nadwyżce/deficycie gminy,
- sprawozdanie z wykonania budżetu,
- wydatki na Ochotniczą Straż Pożarną,
- wydatki bieżące na utrzymanie i remonty dróg gminnych i dojazdowych oraz wydatki inwestycyjne,
- wydatki na profilaktykę rozwiązywania problemów alkoholowych,
- wpływ z podatków i opłat,
- wysokość zaciąganych kredytów,
- wysokość pozyskiwanych środków UE,
- wysokość wydatków na oświatę i infrastrukturę z zakresu ochrony środowiska i zagospodarowania przestrzennego (min decyzje lokalizacyjne),
- poziom realizacji inwestycji oraz udział środków unijnych w finansowaniu inwestycji gminnych,
- zatrudnienie w gminie,
- zezwolenie na alkohol, bezdomność zwierząt, ochrona środowiska, informatyka, gospodarka finansowa,
- zestawienia inwestycji.

Wynik badania jasno wskazuje, że są to informacje, które wykraczają poza ujawnienia zawarte w sporządzanych sprawozdaniach finansowych gmin. Można zatem stwierdzić, że potrzeby informacyjne użytkowników zewnętrznych są o wiele szersze, bowiem dane dotyczyły sporządzanych, czyli możliwych do sporządzenia raportów z obecnie

⁵⁷⁵ Artykuł ten zawiera ograniczenia podczas uchwalania budżetu gminy, w przypadku nie spełnienia wymogu wskaźnika limitu zadłużenia zwanego w art. 243 UoFP dla swojej jednostki.

funkcjonującego systemu informacyjnego gmin. Badanie zatem wskazuje potrzebę rozwoju narzędzi rachunkowości w tych podmiotach.

Jednym z istotniejszych wyników przeprowadzanego badania było pytanie dotyczące celu, dla którego są wykorzystywane sporządzone sprawozdania finansowe gmin. Należy w tym miejscu podkreślić, że jedna z gmin nie wskazała żadnego celu. Wyniki procentowe badania zostały zawarte w tabeli 19.

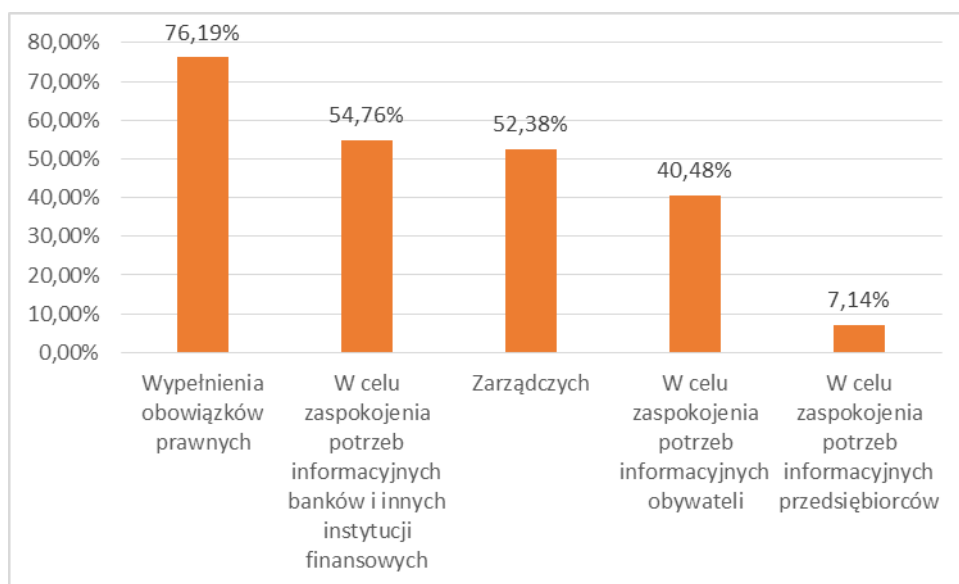
Tabela 19. Cele wykorzystania sprawozdań finansowych

Cele wykorzystania sprawozdań finansowych	Liczba gmin *	Odsetek badanych gmin
wypełnienia obowiązków prawnych	32	76,19%
cele zarządcze	22	52,38%
zaspokojenia potrzeb informacyjnych obywateli	17	40,48%
zaspokojenie potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych	23	54,76%
zaspokojenie potrzeb informacyjnych przedsiębiorców	3	7,14%
Inne	0	0,00%

* respondenci mogli wskazać więcej niż jeden cel

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Dominującym celem sprawozdań finansowych gminy wskazanym przez 76,19% respondentów jest wypełnianie obowiązków prawnych. Drugim wskazanym przez 54,76% badanych jest zaspokojenie potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych, natomiast trzecim wskazanym przez 52,38% badanych jest wypełnienia obowiązków zarządczych.



Rysunek 13. Ranking celi sprawozdań finansowych w gminach.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Wyniki analizy powyższego badania pozwoliły na zweryfikowanie drugiej hipotezy szczegółowej (**H2**), która brzmi:

H2: sporządzane sprawozdania finansowe przez gminy służą głównie wypełnianiu obowiązków prawnych.

Z punktu widzenia statystycznego 76,19% gmin twierdzi, że sprawozdania finansowe służą wypełnianiu obowiązków prawych i jest to wynik istotnie wyższy niż procent gmin twierdzących, że sprawozdania finansowe służą innym wskazanym celom. **Wobec powyższego należy pozytywnie zweryfikować hipotezę H2 stanowiącą, że sporządzane sprawozdania finansowe przez gminy służą przede wszystkim wypełnianiu obowiązków prawnych.** Wyniki przeprowadzonego przez Autorkę badania są zbieżne z wynikami badania uzyskanymi przez B. Filipiak⁵⁷⁶. W badaniu tym 60,60% respondentów uznało, że sprawozdawczość finansowa gmin nie wspomaga procesu decyzyjnego. Jest to więc niepokojący sygnał, gdyż proces decyzyjny i ocena dokonań jest w oparciu o sprawozdania finansowe gmin. Uszczegółowienie powyższych badań jest tabela 20, zawierająca wykaz liczby celów sporządzania sprawozdań finansowych przez gminy.

⁵⁷⁶ Szczegółowe wyniki badania B. Filipiak w rozdziale II niniejszej dysertacji.

Tabela 20. Suma wskazywanych celów wykorzystania sprawozdań finansowych

Suma celów	Ilość gmin	Odsetek badanych gmin	Rodzaj celów wykorzystania sprawozdań finansowych
0	1	2,38%	
1	9	21,43%	<ul style="list-style-type: none"> • 4 jednostki - wypełnienie obowiązków prawnych, • 3 jednostki – cele zarządcze, • 1 jednostka - w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych obywateli, • 1 jednostka - w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych.
2	15	35,71%	<ul style="list-style-type: none"> • 4 jednostki - wypełnienie obowiązków prawnych, cele zarządcze, • 4 jednostki -wypełnienie obowiązków prawnych, • 2 jednostki - wypełnienie obowiązków prawnych, zaspokojenie potrzeb informacyjnych obywateli, • 2 jednostki - cele zarządcze, zaspokojenia potrzeb informacyjnych obywateli, • 2 jednostka – w celach zarządczych, zaspokojenie potrzeb informacyjnych obywateli, • 1 jednostka –w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych obywatel.
3	11	26,19%	<ul style="list-style-type: none"> • 5 jednostek - wypełnienie obowiązków prawnych, cele zarządcze, celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych, • 5 jednostek - wypełnienie obowiązków prawnych, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych obywateli, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych, • 1 jednostka - wypełnienie obowiązków prawnych, w celach zarządczych, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych.
4	5	11,90%	<ul style="list-style-type: none"> • 4 jednostki - wypełnienie obowiązków prawnych, w celach zarządczych, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych obywateli, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych, • 1 jednostka - wypełnienie obowiązków prawnych, w celach zarządczych, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych przedsiębiorców.
5	1	2,38%	<ul style="list-style-type: none"> • 1 jednostka - wszystkie cele.
Suma końcowa	42	100%	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

W prezentowanym badaniu gminy najczęściej wskazywały dwa cele (35,71% wskazań). Warto zauważyć, że 26,19% badanych gmin wskazało, aż trzy cele, a 21,43% tylko jeden. Ponadto, jedna jednostka nie udzieliła odpowiedzi na zadane pytanie.

Tabela 21. Główny beneficjent a wskazane cele informacyjne sprawozdań finansowych gmin

Główny beneficjent	Cele zarządcze	Potrzeby informacyjne obywateli	Potrzeby informacyjne banków i innych instytucji finansowych	Potrzeby informacyjne przedsiębiorców	Suma
mieszkańcy	31	28	29	8	96
przedsiębiorcy	12	9	10	3	34
instytucje bankowe i finansowe	17	19	18	7	61
inne samorządy	8	9	9	2	28
suma	68	65	66	20	219
$\chi^2=1,3373$ df= 9 p=0,998>0,05					

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Ze względu na badanie zależności cech jakościowych: beneficjent, cel wykorzystano test niezależności chi-kwadrat⁵⁷⁷, w którym postawiono następujące hipotezy statystyczne:

H₀: główny beneficjent nie ma wpływu na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych,

H₁: główny beneficjent wpływa na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych.

Z wyników przedstawionych w tabeli 21 dla testu niezależności otrzymano $p>0,05$ co oznacza, że nie mamy podstaw do odrzucenia **H₀**, czyli z prawdopodobieństwem **0,095** możemy sądzić, że główny beneficjent nie ma wpływu na deklarowane przez gminy cele informacyjne sprawozdań finansowych.

Otrzymany wynik pozwala **zweryfikować negatywnie trzecią hipotezę** szczegółową (**H3**):

H3: główny beneficjent informacji o gminie wpływa na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych.

Kolejne pytanie dotyczyło, rodzaju sprawozdania lub innego raportu będącego podstawą w procesie decyzyjnym, przekazywaniu informacji mieszkańców, zaspokajaniu potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych, a także przedsiębiorców. Poniżej

⁵⁷⁷ Witkowska D. (red) (2004), op. cit., s. 204-208.

zestawienia dotyczące wykazu przekazywanych sprawozdań poszczególnym grupom interesariuszy. Badane gminy uznały, że w procesie zarządczym wykorzystywane następujące sprawozdania finansowe:

- w ramach sprawozdań budżetowych są to: Rb NDS, RB-27S, Rb-28S, Rb PDP, Rb-Z, Rb N,
- sprawozdania opisowe z wykonania budżetu,
- sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia.

Wykaz ten nie jest zaskakujący, ponieważ respondenci wskazali wcześniej, że celem sporządzania sprawozdań finansowych jest głównie wypełnianie obowiązków prawnych. Pytanie to potwierdza, że gminy nie wykorzystują żadnych innych narzędzi w procesie decyzyjnym (ponadto będzie to przedmiotem analizy pytania 4 niniejszego badania). Ponadto, sprawozdania wskazane przez skarbników są sprawozdaniami *ex post*, więc trudno jest podejmować decyzje *ex ante*, jeśli nie posiadają odpowiedniego systemu informacyjnego. Ponadto, to zagadnienie potwierdza wynik badania dotyczący stosowanego w ewidencji układu kosztów (co jest przedmiotem analizy kolejnego pytania ankiety).

Kolejna część tego pytania dotyczyła rodzaju sprawozdań finansowych, które zdaniem badanych gmin zaspokajają potrzeby informacyjne obywateli. Są nimi:

- sprawozdania budżetowe: RB-27S, Rb-28S, Rb NDS, Rb-Z, Rb PDP,
- opisowe sprawozdania z wykonania budżetu,
- sprawozdania finansowe.

Potrzeby informacyjne banków i innych instytucji finansowych, są zaspokajane według respondentów następującymi sprawozdaniami finansowymi:

- sprawozdania budżetowe: RB-27S, Rb-28S, Rb NDS, Rb-Z, Rb PDP,
- sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia,
- informacja o wygenerowanej nadwyżce lub deficycie.

Potrzeby informacyjne przedsiębiorców, są zaspokajane według respondentów następującymi sprawozdaniami finansowymi:

- sprawozdania budżetowe: RB-27S, Rb-28S, Rb NDS, Rb-Z,
- sprawozdanie opisowe z wykonania budżetu,
- informacje dotyczące ulg podatkowych

Analiza powyższego pytania, jednoznacznie wskazuje, że różne potrzeby różnych grup interesariuszy zarówno zewnętrznych jak i wewnętrznych (niezbędne w procesie zarządzania)

są zaspokajane głównie sprawozdaniami finansowymi, które zawierają dane *ex post*, nie dając możliwości prognozowania, niwelowania asymetrii informacyjnej oraz redukcji ryzyka.

Kolejne pytanie, które jest bardzo silnie związane z rozwojem rachunkowości zarządczej w gminach, dotyczyło stosowanej ewidencji kosztów. Zestawienie wyników zawiera tabela 22.

Tabela 22. Stosowany układ ewidencji kosztów

Stosowany układ kosztów	Liczba gmin	Odsetek badanych gmin
Rodzajowy	36	85,71%
Funkcjonalny	0	0,00%
Rodzajowy i funkcjonalny	6	14,29%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

W badanych gminach dominuje rodzajowy układ kosztów, wskazało na nie 85,71% respondentów. W 14,29% badanych gmin stosuje się jednocześnie rodzajowy i funkcjonalny układ kosztów. Żadna z gmin nie stosuje tylko funkcjonalnego układu kosztów. Należy w tym miejscu podkreślić, że wynik tego badania jest zbliżony do wyniku badania B. Filipiak. W przeprowadzonym przez przywołaną autorkę badaniu jedynie 3,8% respondentów stosuje wieloprzekojową ewidencję kosztów.

Wyniki tego badania potwierdzają zatem odpowiedź na pytanie dotyczące celu wykorzystania sporządzań finansowych (będących wcześniej przedmiotem analizy), bowiem układ rodzajowy kosztów jest niezbędny do porządzenia rachunku zysków strat w wariancie porównawczym, który jest obligatoryjny dla gmin w celu wypełnienia obowiązków sprawozdawczych. Niepokojący jest wynik 14,29% ankietowanych, którzy stosują wieloprzekojową ewidencję kosztów. Świadczy to, że jedynie niewielka grupa respondentów ma świadomość pojemności informacyjnej wieloprzekojowej ewidencji kosztów.

W kolejnym pytaniu został poddany analizie zakres wykorzystywania lub planowania do wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej oraz ocena, które ze wskazanych przez Autorkę narzędzi rachunkowości jest najbardziej efektywne w procesie podejmowania decyzji i kontroli zarządczej oraz ocenie dokonań. Szczegółowe wyniki analizy zawiera tabela 23.

Tabela 23. Stosowane (lub planowane do wdrożenia) narzędzia wspomagające zarządzanie

Rodzaj narzędzia rachunkowości	Liczba gmin wykorzystująca narzędzia rachunkowości zarządczej	Jakie narzędzie uważają za najbardziej efektywne jeśli mają wdrożone instrumenty rachunkowości zarządczej	Liczba jednostek planujących wdrożenie w najbliższym czasie narzędzi rachunkowości zarządczej	Jakie są planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej	Najbardziej efektywne w procesie kontroli zarządczej i ocenie dokonań
Tradycyjne budżetowanie	42	7	0		7
Rachunek kosztów zmiennych	3	brak wskazań	2	<ul style="list-style-type: none"> • pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych, • analiza opłacalności projektów inwestycyjnych. 	0
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	5	<ul style="list-style-type: none"> • tradycyjne budżetowanie (2 gminy), • pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych (2 gminy). 	5	<ul style="list-style-type: none"> • tradycyjne budżetowanie (2 gminy), • analiza opłacalności projektów inwestycyjnych (2 gminy). 	3
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	11	<ul style="list-style-type: none"> • tradycyjne budżetowanie (3 gminy), • analiza opłacalności projektów inwestycyjnych (6 gmin), • kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług (1 gmina). 	3	brak wskazań	9
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	9	<ul style="list-style-type: none"> • tradycyjne budżetowanie (3 gminy), • analiza opłacalności projektów inwestycyjnych (2 gminy), • kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług (2 gminy) 	2	<ul style="list-style-type: none"> • pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych, • analiza opłacalności projektów inwestycyjnych 	3
<i>Benchmarkig</i>	2	<ul style="list-style-type: none"> • tradycyjne budżetowanie, • analiza opłacalności projektów 	2	<ul style="list-style-type: none"> • pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych, • analiza opłacalności projektów inwestycyjnych. 	0
<i>Balanced Scorecard</i>	1	brak	2	<ul style="list-style-type: none"> • tradycyjne budżetowanie, • pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych, • analiza opłacalności projektów inwestycyjnych (2 gminy). 	0
<i>Lean management</i>	0	brak	1	<ul style="list-style-type: none"> • tradycyjne budżetowanie, • pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych, • analiza opłacalności projektów inwestycyjnych. 	0
Inne, jakie?.....	0		0		0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Wyniki badania po raz kolejny potwierdzają, iż gminy, które nie mają obowiązku wykorzystywać innych narzędzi aniżeli tradycyjne budżetowanie, nie dokonują wdrożeń narzędzi rachunkowości zarządczej. Wynik ten potwierdzają badania przeprowadzone przez

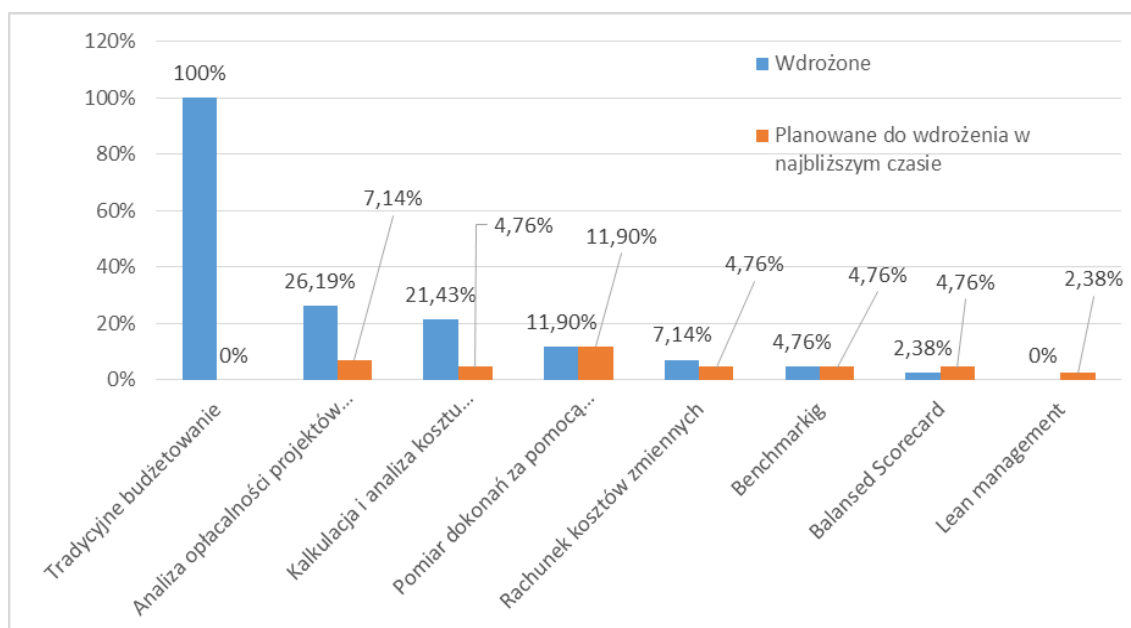
M. Walczaka i M. Kowalczyk⁵⁷⁸. Spośród innych narzędzi, największe zastosowanie ma analiza opłacalności projektów inwestycyjnych (11 gmin wdrożyło, a 3 planuje), kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług (9 gmin wdrożyło, 2 planują wdrożenie), pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych (5 gmin wdrożyło, 5 planuje wdrożenie). Badanie to, z jednej strony pokazuje, że rośnie świadomość zastosowania innych narzędzi, aniżeli budżet tradycyjny, jednakże zdaniem Autorki nie będzie ono w pełni efektywnie zastosowane, skoro 33,33% respondentów, którzy wdrożyli narzędzi rachunkowości zarządczej i dokonali wskazania, uznają nadal budżet tradycyjny za najbardziej efektywny. Procentowy udział planowania i wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej przedstawia tabela 24.

Tabela 24. Stosowane narzędzia wspomagające zarządzanie

	Liczba gmin, która dokonała wdrożenia	Odsetek badanych gmin	Liczba gmin planujących wdrożyć w najbliższym czasie narzędzia rachunkowości zarządczej	Odsetek badanych gmin
Tradycyjne budżetowanie	42	100%	0	0%
Rachunek kosztów zmiennych	3	7,14%	2	4,76%
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	5	11,90%	5	11,90%
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	11	26,19%	3	7,14%
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	9	21,43%	2	4,76%
<i>Benchmarkig</i>	2	4,76%	2	4,76%
<i>Balanced Scorecard</i>	1	2,38%	2	4,76%
<i>Lean management</i>	0	0%	1	2,38%
Inne, jakie?.....	0	0%	0	0%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

⁵⁷⁸ Szerzej na ten temat w rozdziale III niniejszej dysertacji oraz Walczak M., Kowalczyk M. (2010), op. cit.



Rysunek 14. Stosowane i planowane do wdrożenia narzędzia wspomagające zarządzanie.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Należy w tym miejscu podkreślić, że M. Michalak i E. Zarzycka⁵⁷⁹ w przeprowadzonym badaniu otrzymali także niskie wyniki dotyczące wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w procesie decyzyjnym i ocenie dokonań. Zatem, można dostrzec słuszność postawionej przez Autorkę rozprawy hipotezy głównej iż zakres wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczych przez gminy nie jest zdeterminowany czynnikami zewnętrznymi, lecz rozwojem świadomości zarządców gmin o potrzebie zastosowania narzędzi wspomagających proces zarządzania i ocenę dokonań.

Kolejne pytanie miało na celu zbadanie świadomości skarbników gmin dotyczących zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej. W tabeli 25 zostały zaprezentowane zalety i wady wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminie wskazane przez skarbników.

⁵⁷⁹ Zob.: Michalak M., Zarzycka E. (2013), *Zakres i kierunki wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w pomiarze dokonań w kontekście New Public Management – ujęcie instytucjonalne*, Zarządzanie Publiczne nr 4(26), Wydawnictwo Naukowe Scholar Sp. z o.o., Warszawa.

Tabela 25. Zalety wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminie

Zaleta	Liczba gmin	Odsetek badanych gmin
Redukcja kosztów	24	57,14%
Lepsza jakość świadczonych usług	21	50,00%
Większa motywacja pracowników	13	30,95%
Większa efektywność pracowników	19	45,24%
Zwiększenie wiarygodności instytucji	14	33,33%
Inne	<ul style="list-style-type: none"> • nie ma korzyści (4 wskazania), • przereklamowana, • wzmocnienie mechanizmów kontroli, • zgodność działalności z przepisami prawa, • ochrona zasobów, • zarządzanie ryzykiem, • przestrzeganie zasad etycznego postępowania 	9,52%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

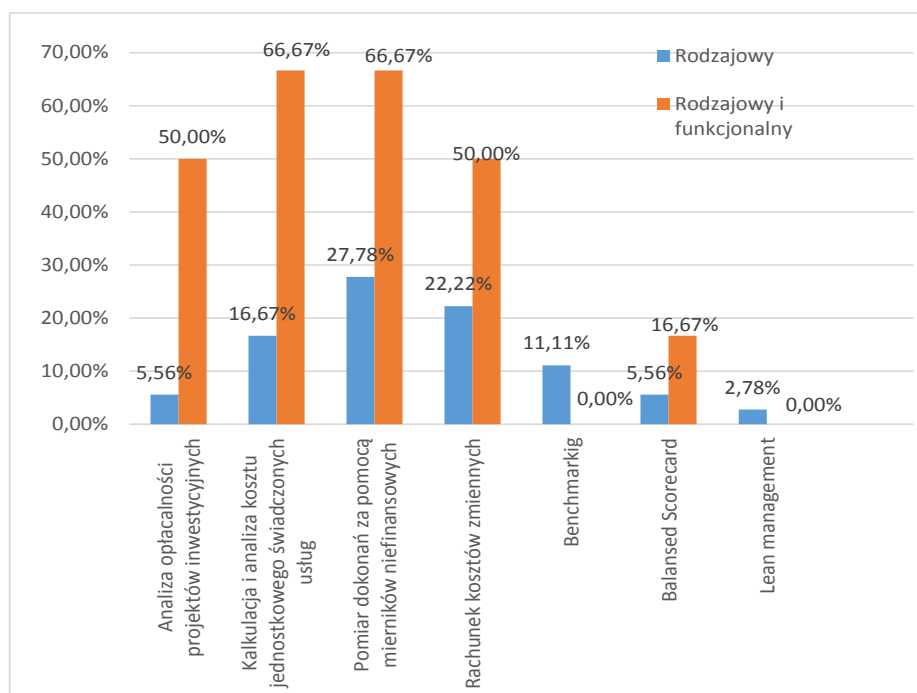
Najczęściej wskazywana korzyść z wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej to reedukacja kosztów (57,14%). Na drugim miejscu respondenci wskazali lepszą jakość świadczonych usług (50,00%), a na trzecim większa efektywność pracowników (45,24%). Kolejne zalety wskazane przez skarbników gmin to zwiększenie wiarygodności instytucji (33,33%) oraz większa motywacja pracowników (30,95%). Wyniki badania są z jednej strony obiecujące, być może skutkujące wdrożeniem w przyszłości narzędzi rachunkowości zarządczej. Jednakże, z drugiej strony, należy przeanalizować wnikliwie odpowiedzi, które respondenci wymienili w pozycji „inne”. Najbardziej niepokojącymi odpowiedziami, które zostały wskazane przez 5 gmin, w tym miejscu są: nie ma korzyści oraz stwierdzenie, że stosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej jest przereklamowane.

Kolejne pytanie miało służyć zbadaniu przez Autorkę zależności pomiędzy zastosowaniem wieloprzekrojowej ewidencji kosztów, a wdrożeniem (lub planowaniem) narzędzi rachunkowości zarządczej.

Tabela 26. Ewidencja kosztów, a wdrożone lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej

	Liczba gmin stosująca ewidencję kosztów z wykorzystaniem układu rodzajowego	Odsetek badanych gmin	Liczba gmin stosująca ewidencję kosztów z wykorzystaniem układu rodzajowego i funkcjonalnego	Odsetek badanych gmin
Rachunek kosztów zmiennych	2	5,56%	3	50,00%
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	6	16,67%	4	66,67%
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	10	27,78%	4	66,67%
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	8	22,22%	3	50,00%
<i>Benchmarkig</i>	4	11,11%	0	0,00%
<i>Balanced Scorecard</i>	2	5,56%	1	16,67%
<i>Lean management</i>	1	2,78%	0	0,00%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.



Rysunek 15. Ewidencja kosztów a wdrożone lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Tabela 27. Wdrożone lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej a stosowana ewidencja kosztów

Wdrożone lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej	Liczba gmin stosująca ewidencję kosztów z wykorzystaniem układu rodzajowego	Liczba gmin stosująca ewidencję kosztów z wykorzystaniem układu rodzajowego i funkcjonalnego	Suma
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	2	3	5
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	6	4	10
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	10	4	14
Rachunek kosztów zmiennych	8	3	11
<i>Benchmarkig</i>	4	0	4
<i>Balanced Scorecard</i>	2	1	3
<i>Lean management</i>	1	0	1
suma	33	15	48
$\chi^2=2,3598$ df= 7 p=0,5846>0,05*			

*Wykorzystano test niezależności mimo ich niektóre liczebności w tabeli są mniejsze od 5, a według niektórych autorów bardzo małe liczebności w tej tablicy liczebności powinny być postrzegane jako ograniczenie tej metody⁵⁸⁰.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Ze względu na cechy jakościowe wykorzystano test niezależności – jego wyniki zaprezentowano w tabeli 27. W wykorzystanym teście postawiono następujące hipotezy statystyczne:

H₀: wykorzystywane i/lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej nie zależą od stosowanej ewidencji kosztów,

H₁: wykorzystywane i/lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej zależą od stosowanej ewidencji kosztów.

Wyniki testu niezależności (p>0,05) pokazują, że nie mamy podstaw do odrzucenia H₀, czyli z prawdopodobieństwem 0,95 możemy sądzić, że wykorzystywane i/lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej nie zależą od stosowanej ewidencji kosztów.

Otrzymane wyniki stały się podstawą do **negatywnego zweryfikowania czwartej hipotezy szczegółowej (H₄):**

H₄: wykorzystywane lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminie zależą od stosowanej ewidencji kosztów w gminie

⁵⁸⁰ np. Domański Cz. (1990), *Testy statystyczne*, PWE, Warszawa, s. 166-167.

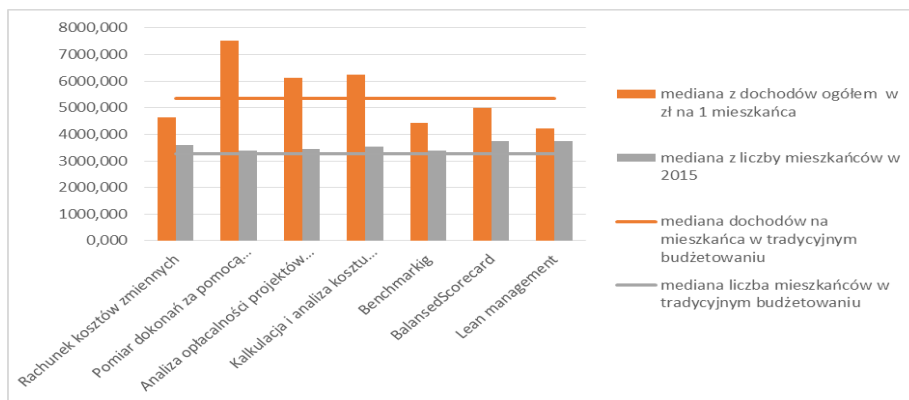
Biorąc pod uwagę powyższe wyniki, Autorka dokonała kolejnej analizy zależności pomiędzy wielkością gminy i wykorzystaniem przez te jednostki narzędzi rachunkowości zarządczej. Do analizy przyjęto medianę z dochodów ogółem w zł oraz medianę z liczby mieszkańców. Prezentację wyników zawiera tabela 28.

Tabela 28. Wdrożone narzędzia rachunkowości zarządczej a charakterystyki gmin

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Liczba gmin	Mediana z dochodów ogółem w zł na 1 mieszkańca	Mediana z liczby mieszkańców
Tradycyjne budżetowanie	42	5350	3261,5
Rachunek kosztów zmiennych	5	4628,000	3604,000
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	10	7509,000	3385,500
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	14	6113,500	3456,000
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	11	6231,000	3544,000
Benchmarkig	4	4428,000	3393,000
Balanced Scorecard	3	5000,000	3744,000
Lean management	1	4228,000	3744,000

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Tabela 28 pokazuje, że w przypadku każdego ze stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej charakterystyka jaką jest mediana z liczby mieszkańców w osobach jest wyższa (zaznaczono to pogrubioną czcionką) od tej charakterystyki dla tradycyjnego budżetowania. Zatem można stwierdzić, że gminy wykorzystujące dodatkowo narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętną liczebnością mieszkańców, co widać na rysunku 16. Niestety, w przypadku charakterystyki jaką jest mediana z dochodów ogółem w zł na 1 mieszkańca nie udało się już osiągnąć takiej jednoznaczności, tzn. w przypadku pomiaru dokonań za pomocą mierników niefinansowych, analizy opłacalności projektów inwestycyjnych oraz kalkulacji i analizy kosztu jednostkowego świadczonych usług rzeczywiście mediana z dochodów ogółem gmin w zł na mieszkańca jest wyższa niż dla gmin stosujących tradycyjne budżetowanie, to przy pozostałych narzędziach jest ona istotnie niższa, co zostało zaprezentowane na rysunku 16.



Rysunek 16. Charakterystyki dla gmin wykorzystujących narzędzia rachunkowości zarządczej.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Ten etap analizy wyników badania pozwolił na zweryfikowanie nie w pełni piątej hipotezy badawczej (**H5**) o treści:

H5: gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętnie wielkością (mierzona ilością dochodów na mieszkańca i/lub liczbą mieszkańców gminy) niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie

Udowodniono, że gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętną liczebnością mieszkańców niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie. Natomiast w przypadku dochodów gmin na 1 mieszkańca nie udało się uzyskać potwierdzenia postawionej hipotezy – zweryfikowano ją częściowo negatywnie (jest to uzależnione od wykorzystywanych narzędzi).

W celu wskazania, czy występują istotne statystyczne różnice w opisanych charakterystykach dla gmin wykorzystujących i niewykorzystujących narzędzi rachunkowości zarządczej wykorzystano, ze względu na małą liczebność, niespełnienie założenia o normalności rozkładu oraz jednostki nietypowe w badanych charakterystykach test U Manna-Whitneya⁵⁸¹. Postawiono następujące hipotezy statystyczne:

H₀: mediana danej charakterystyki w grupie gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej jest taka sama jak w grupie gmin go nie wykorzystujących,

H₁: mediana danej charakterystyki w grupie gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej jest istotnie inna niż w grupie gmin go nie wykorzystujących.

⁵⁸¹ Marascuilo L.A., McSweeney M. (1977), *Nonparametric and distribution-free method for the social sciences*. Monterey, CA: Brooks/Cole Publishing Company; Corder, G.W. & Foreman, D.I. (2009). *Nonparametric Statistics for Non-Statisticians: A Step-by-Step Approach*.

Tabela 29. Wartości poziomu istotności (p-value) dla charakterystyki gmin w grupie gmin wykorzystujących i niewykorzystujących wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej

Charakterystyka gmin	Rachunek kosztów zmiennych	Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	Benchmarkig	Balanced Scorecard	Lean management
Liczba podmiotów w rejestrze REGON w sztukach	0,534	0,022*	0,165	0,137	0,915	0,5911	za małą liczebność
Ludność w osobach na 1 km ²	0,403	0,104	0,471	0,657	0,781	0,9610	za małą liczebność
Powierzchnia w km ²	0,755	0,515	0,946	0,852	0,563	0,6780	za małą liczebność
Liczba mieszkańców w osobach	0,460	0,049*	0,279	0,277	0,748	0,7324	za małą liczebność
Dochody ogółem na 1 mieszkańca	0,414	0,8473	0,718	0,886	0,881	0,8071	za małą liczebność

* oznaczono istotne statystycznie różnice

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Przeprowadzony test U Manna-Whitneya wskazał jedynie, że istnieją istotne statystycznie różnice w medianie liczby podmiotów w rejestrze REGON w sztukach oraz medianie liczby mieszkańców w osobach w grupach gmin wykorzystujących i nie wykorzystujących pomiaru dokonań za pomocą mierników niefinansowych. W pozostałych przypadkach $p > 0,05$, zatem **nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy H0**. Zatem, tylko wykorzystanie narzędzia jakim jest pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych istotnie wpływa na przeciętną liczbę podmiotów w rejestrze REGON oraz liczbę mieszkańców w osobach przypadających na 1 km². Wobec powyższego gminy, które stosują pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych charakteryzuje większa gęstość zaludnienia oraz większą liczbą przedmiotów w rejestrze REGON.

Zatem, wyniki tego badania pozwoliły na **częściowe potwierdzenie szóstej hipotezy badawczej (H6)**:

H6: charakterystyki gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej są identyczne jak gmin go nie wykorzystujących.

Jednym z kluczowych zagadnień niniejszej rozprawy jest stosowanie, poza narzędziami rachunkowości zarządczej, budżetu zadaniowego. Dlatego, Autorka dokonała analizy zależności, pomiędzy stosowaniem (lub planowaniem stosowania) narzędzi rachunkowości zarządczej, a uznawaniem budżet zadaniowy za lepsze narzędzie planowania. Zestawienie danych z badania zawiera tabela 30, 31 oraz rysunek 17.

Tabela 30. Czy budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny

Czy budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny	Liczba gmin	Procent badanych gmin (%)
tak	8	19,05%
nie	9	21,43%
nie wiem	20	47,62%
brak danych	5	11,90%

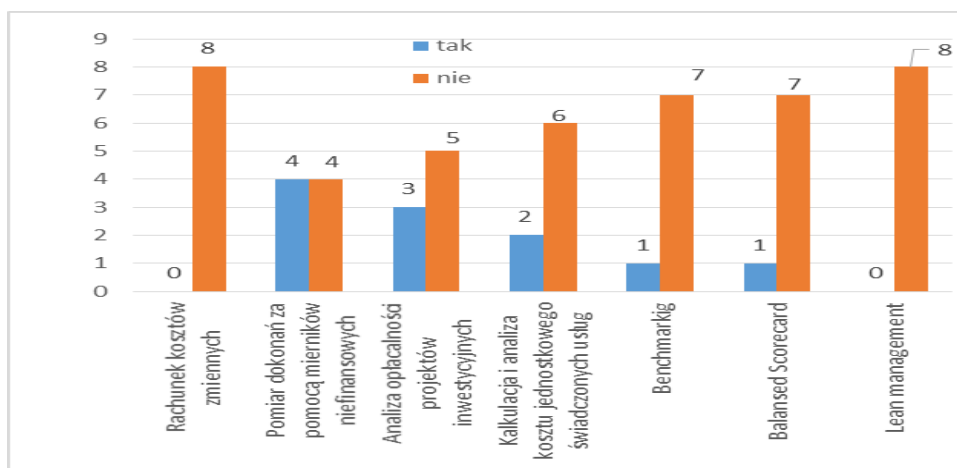
Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Na podstawie tabeli 30 widać, że tylko 8 gmin (19,05%) uważa, że budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny. Gminy, które uważają budżet zadaniowy za lepsze narzędzie kontroli zasobów i procesów od budżetu tradycyjnego, można uznać że będą w przyszłości planować wdrożenie tego narzędzia (analiza tych danych w dalszej części niniejszego podrozdziału).

Tabela 31. Gminy, które uważają, że budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem planowania, stosują lub planują wdrożyć narzędzi rachunkowości zarządczej

Stosowane lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej	tak	nie	suma
rachunek kosztów zmiennych	0	8	8
pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	4	4	8
analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	3	5	8
kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	2	6	8
<i>Benchmarkig</i>	1	7	8
<i>Balansed Scorecard</i>	1	7	8
<i>Lean management</i>	0	8	8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.



Rysunek 17. Gminy, które uważają, że budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem planowania, stosują lub planują wdrożyć narzędzia rachunkowości zarządczej.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Z przedstawionych danych widać, że gminy te niestety częściej nie stosują lub nie planują wdrożyć narzędzi rachunkowości zarządczej, niż je stosują lub planują wdrożyć narzędzia rachunkowości zarządczej. Tylko w przypadku pomiaru dokonań za pomocą mierników niefinansowych tyle samo respondentów uznało je za lepsze narzędzie, co było odmiennego zdania.

Następnie Autorka dokonała oceny stanu wdrożenia budżetu zadaniowego w gminach. Należy w tym miejscu podkreślić, iż ustawodawca nie narzuca stosowania budżetu zadaniowego przez gminy. Autorka postawiła pytanie skarbnikom gmin, czy został wdrożony budżet zadaniowy, a jeśli nie to z jakiego powodu. Zestawienie wyników zawiera tabela 32.

Tabela 32. Czy został wdrożony budżet zadaniowy

Czy został wdrożony budżet zadaniowy	Ilość badanych gmin	Odeśtek badanych gmin
tak	0	0,00%
nie	39*	92,86%
Brak danych	3	7,14%

*z czego tylko 27 wskazało przyczyny

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Z przedstawionych danych w tabeli 32 widać, że żadna gmina nie wdrożyła budżetu zadaniowego (dla trzech wystąpił brak danych). Wynik wdrożenia budżetu zadaniowego w badanych gminach nie jest zaskoczeniem, biorąc pod uwagę analizę wcześniejszych pytań. Jednakże jest to zjawisko bardzo niepokojące. Respondenci wskazali, że wdrożenie budżetu zadaniowego nie odbyło się ze względu na poniższe czynniki podane w tabeli 33.

Tabela 33. Przyczyny nie wdrożenia budżetu zadaniowego

Przyczyny nie wdrożenia budżetu zadaniowego	Ilość gmin
brak obowiązujących regulacji nakazujących wdrożenie budżet zadaniowy dla gmin	8
brak danych	4
brak profesjonalnych specjalistów (ograniczenia kadrowe) i czasowe	3
lepsz i czytelniejszy jest budżet tradycyjny	3
bardzo mała jednostka	1
nie podjęta uchwała gminy wdrażająca budżet zadaniowy	1
dodatkowe obowiązki	1
tradycyjny budżet w tej jednostce spełnia swoje funkcje. Biorąc pod uwagę brak przymusu prawnego oraz koszty tej zmiany, postanowiono pozostać przy tradycyjnym budżetowaniu.	1
nie stwierdzono przydatności tego typu działania	1
obniżenie efektywności (większe zatrudnienie), zwiększenie biurokracji, trudności ze wskazaniem mierników i wskaźników, funkcjonowanie dwóch budżetów: tradycyjnego i zadaniowego	1
nie zachodziła taka konieczność	1
nie było zgłoszeń obywateli z terenu gminy	1
nie znam powodu	1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

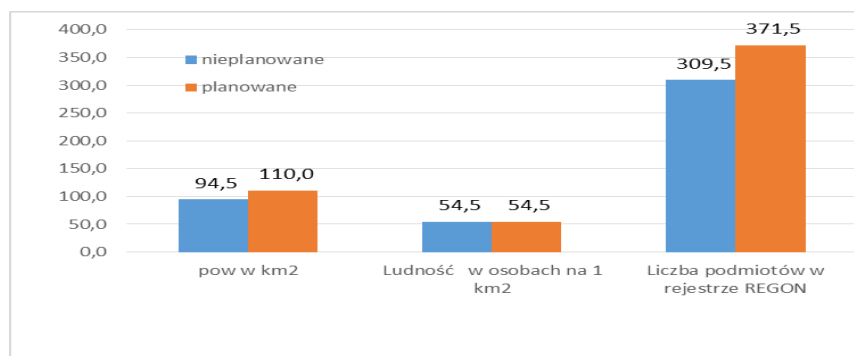
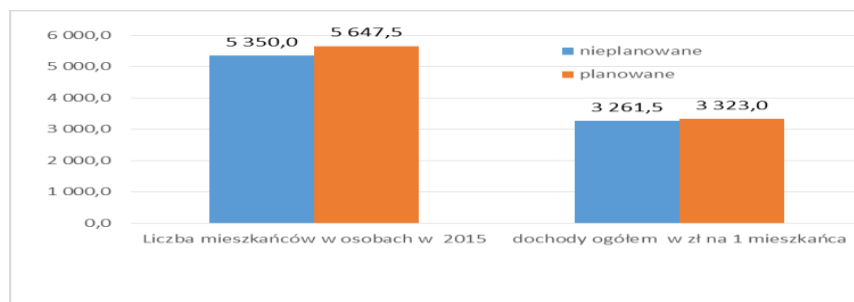
Tabele 32 i 33 potwierdzają koncentrację zarządców gmin na wypełnianiu obowiązków prawnych (co został dowiedzione w niniejszej rozprawie). Jednakże istotnym aspektem jest problem z wysoko wykwalifikowaną kadrą. Po raz kolejny potwierdza to badanie rozważania Autorki, która dowodziła iż zmiany w reformowaniu funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych nie są jedynie uzależnione od przepisów, lecz od świadomości zarządców i potencjału kadrowego. Zatem, koncepcja proponowana przez Autorkę (wykorzystująca BSC) umożliwi identyfikację i niwelowanie problemów z niedostatecznym poziomem wiedzy pracowników.

Tabela 34 zawiera charakterystykę gmin planujących wdrożenie budżetu zadaniowego.

Tabela 34. Charakterystyka gmin planujących wdrożyć budżet zadaniowy i nieplanujących go wdrożyć

Charakterystyka	Wyniki zagregowane Statystyki opisowe (charaktery)							
	Identyfikator grupy: 1 - gminy planujące wdrożenie budżetu zadaniowego; 0 - gminy nie planujące wdrożenia budżetu zadaniowego	N ważnych	Mediana	Minimum	Maksimum	Dolny Kwartyl	Górny Kwartyl	Kwartyl Rozstęp
powierzchnia w km ²	0	34	94,5	15	190	64	123	59
liczba osób na km ²	0	34	54,5	28	1286	42	74	32
liczba podmiotów w rejestrze REGON w szt	0	34	309,5	95	4573	217	578	361
liczba mieszkańców w osobach	0	34	5350,0	1837	47070	3854	7554	3700
dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca	0	34	3261,5	2561	49596	3138	3678	540
powierzchnia w km ²	1	8	110,0	42	158	89	131	42
liczba osób na km ²	1	8	54,5	36	1549	44,5	75	30,5
liczba podmiotów w rejestrze REGON w szt.	1	8	371,5	199	5430	339,5	897,5	558
liczba mieszkańców w osobach	1	8	5647,5	4228	63960	4553	10584	6031
dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca	1	8	3323,0	2718	5495	2904	3754,5	850,5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.



Rysunek 18. Mediany charakterystyk w grupie gmin planujących i nieplanujących wdrożyć budżet zadaniowy.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

W celu wskazania, czy występują istotne różnice w opisanych charakterystykach dla gmin planujących i nieplanujących wdrożenie budżetu zadaniowego wykorzystano, ze względu na małą liczebność, niespełnienie założenia o normalności rozkładu oraz jednostki nietypowe w badanych charakterystykach test U Manna-Whitneya⁵⁸². Postawiono następujące hipotezy statystyczne:

H₀: mediana danej charakterystyki w grupie gmin chcących wdrożyć budżet zadaniowy jest taka sama jak w grupie gmin go nie chcących wdrożyć,

H₁: mediana danej charakterystyki w grupie gmin chcących wdrożyć budżet zadaniowy jest istotnie inna niż w grupie gmin go nie chcących wdrożyć.

Tabela 35. Test Mana- Whitneya w grupie gmin chcących wdrożyć budżet zadaniowy oraz nie chcących go wdrażać

Charakterystyka	Suma rang gmin nie planujących wdrożenia budżetu zadaniowego	Suma rang gmin planujących wdrożenie budżetu zadaniowego	U	Z	p	Z poprawnych	p	Liczba gmin nie planujących wdrożenia budżetu zadaniowego	Liczba gmin planujących wdrożenie budżetu zadaniowego
liczba podmiotów w rejestrze REGON	691,0	212,0	96,0	-1,265	0,205	-1,265	0,205	34	8
ludność na 1 km ²	721,5	181,5	126,5	-0,288	0,773	-0,288	0,773	34	8
powierzchnia w km ²	704,5	198,5	109,5	-0,83281	0,4049	-0,83294	0,404	34	8
liczba mieszkańców w osobach	704,0	199,0	109,0	-0,848	0,3959	-0,848	0,3959	34	8
dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca	750,0	153,0	117,0	0,592	0,5534	0,592	0,5534	34	8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Test Mana- Whitneya wskazuje, że nie ma istotnych różnic w medianach charakterystyk gmin planujących wdrożyć budżet zadaniowy i nie planujących go wdrożyć. W każdym przypadku $p > 0,05$. **zatem nie mamy podstaw do odrzucenia H₀**, co oznacza, że przeciętna wartość mierzona medianą danej charakterystyki w grupie gmin chcących wdrożyć budżet zadaniowy jest taka sama jak w grupie gmin nie chcących wdrożyć.

Zatem, **zweryfikowano pozytywnie siódmą hipotezę badawczą (H7):**

H7: mediana danej charakterystyki w grupie gmin chcących wdrożyć budżet zadaniowy jest identyczna jak w grupie gmin nie chcących go wdrożyć.

Kolejne pytanie, odnoszące się do zastosowania przez gminy finansowych i niefinansowych mierników dokonań daje możliwość zweryfikowania ósmej szczegółowej hipotezy badawczej (**H7**):

⁵⁸² Marascuilo L. A., McSweeney M. (1977), *Nonparametric and distribution-free method for the social sciences*, Monterey, CA: Brooks/Cole Publishing Company; Corder, G. W., Foreman, D. I. (2009). *Nonparametric Statistics for Non-Statisticians: A Step-by-Step Approach*, John Wiley & Sons, New Jersey.

H8: gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych.

Tabela 36. Stosowanie mierników finansowych i niefinansowych dokonań

Czy stosowane są mierniki finansowe i niefinansowe dokonań w Pani/Pan jednostce?	Liczba gmin
Tak, tylko mierniki finansowe pomiaru dokonań.	28
Tak, tylko mierniki niefinansowe pomiaru dokonań.	0
Tak, zarówno mierniki finansowe jak i niefinansowe pomiaru dokonań.	3
Nie, nie są stosowane żadne mierniki pomiaru dokonań.	11
Razem	42

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Z badanych gmin żadna nie stosuje tylko mierników niefinansowych. Natomiast 3 gminy stosują mierniki finansowe i niefinansowe. Jedna z nich nie stosuje i nie planuje wdrażać narzędzi rachunkowości zarządczej. Jedna z nich planuje wdrożyć analizę opłacalności projektów inwestycyjnych i kalkulację i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług. Natomiast ostatnia z nich stosuje analizę opłacalności projektów inwestycyjnych, kalkulację i analizę kosztu jednostkowego świadczonych usług, *Benchmarking* oraz planuje wdrożyć *Balanced Scorecard* oraz pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych. Niepokojący jest wynik 11 gmin, które twierdzą, że nie stosują żadnych miar dokonań. Poniżej w tabeli 35 przedstawione zostały charakterystyki dla tych gmin.

Tabela 37. Charakterystyka gmin stosujących mierniki finansowe i niefinansowe pomiaru dokonań

Dochody ogółem na 1 mieszkańca gminy	Liczba mieszkańców gminy	Liczba podmiotów w rejestrze REGON w gminie	Ludność gminy na 1 km ²	Powierzchnia gminy w km ²
3218	12829	796	115	111
2951	19879	1451	1286	15
2940	63960	5430	1549	42

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Należy zwrócić uwagę, że gminy stosujące finansowe i niefinansowe mierniki dokonań są bardzo zróżnicowane. Jedyną charakterystyką, która jest zbliżona dla wymienionych gmin jest dochód gminy na 1 mieszkańca gminy. Zatem, nie ma czynnika z wybranych charakterystyk jednoznacznie identyfikującego gminy stosujące finansowe i niefinansowe mierniki dokonań.

Zatem, nie udało się w pełni potwierdzić hipotezy H8, że gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych, gdyż w badanej populacji wystąpiło 7,14% gmin,

które stosują finansowe i niefinansowe mierniki dokonań. Częstotliwość zastosowania tych narzędzi jest jednak niska.

5.3.3. Podsumowanie weryfikacji hipotez badawczych

Weryfikacja szczegółowych hipotez badawczych i analiza danych uzyskanych z badania pozwoliły zweryfikować hipotezę główną stanowiącą, że **zakres wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczych przez gminy nie jest zdeterminowany czynnikami zewnętrznymi, lecz rozwojem świadomości zarządców gmin o potrzebie zastosowania narzędzi wspomagających proces zarządzania i ocenę dokonań**. Wykaz poszczególnych hipotez znajduje się w tabeli

Tabela 38. Zestawienie hipotez badawczych

Lp.	Treść hipotezy	Decyzja o potwierdzeniu hipotezy
H1	Głównymi beneficjentami informacji o gminie są mieszkańcy.	<i>Pozytywna</i>
H2	Sporządzane sprawozdania finansowe przez gminy służą głównie wypełnianiu obowiązków prawnych.	<i>Pozytywna</i>
H3	Główny beneficjent informacji o gminie wpływa na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych.	<i>Negatywna</i>
H4	Wykorzystywane lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminie zależą od stosowanej ewidencji kosztów.	<i>Negatywna</i>
H5	Gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętnie wielkością (mierzoną ilością dochodów na mieszkańca i/lub liczbą mieszkańców gminy) niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie.	<i>Częściowo potwierdzona</i> , potwierdzono: gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętnie liczbą mieszkańców niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie
H6	Charakterystyki gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej są identyczne jak gmin go nie wykorzystujących.	<i>Częściowo potwierdzona</i> , gdyż narzędzia jakim jest pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych istotnie wpływa na przeciętną liczbę podmiotów w rejestrze REGON oraz liczbę mieszkańców w osobach przypadających na 1 km ² .
H7	Mediana danej charakterystyki w grupie gmin	<i>Pozytywna</i>

	chcących wdrożyć budżet zadaniowy jest identyczna jak w grupie gmin nie chcących go wdrożyć.	
H8	Gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych.	<i>Częściowo potwierdzona</i> , gdyż w badanej populacji wystąpiło 7,14% gmin, które stosują finansowe i niefinansowe mierniki dokonań, ale żadna nie stosuje tylko mierników niefinansowych

Źródło: Opracowanie własne.

Podsumowując, można zatem stwierdzić, że rachunkowość zarządcza w gminach nie jest w pełni wykorzystywana i nie zależy od czynników zewnętrznych, jak: poziom dochodów, liczba ludności czy zajmowana powierzchnia. Zauważalny jest trend w rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej, jednak można uznać, że wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach nie będzie postępować wraz ze zmianami legislacyjnymi, lecz rozwojem poziomu świadomości zarządców gmin o możliwościach wykorzystania tych narzędzi. Inaczej jest z budżetem zadaniowym, którego zasady stosowania zawiera ustawa o finansach publicznych.

Należy w tym miejscu podkreślić, że dobór badanej zbiorowości był ograniczony regionalnie, przez co uzyskane wyniki mają ograniczoną wartość uogólniającą, są reprezentatywne dla gmin z obszaru województwa łódzkiego i stanowią jedynie podstawę do dalszych, pogłębionych badań. Ponadto, w celu uzupełnienia powyższych analiz, Autorka rozprawy, prezentuje model rozwoju rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim.

5.3.4. Model rozwoju rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim

W celu zaproponowania wzorca rozwoju rachunkowości zarządczej w gminach zbudowano dwuwymiarowy model oparty w jednym wymiarze na sumarycznym potencjale gmin a w drugim wymiarze na potencjale rachunkowości zarządczej.

W celu zbudowania wielowymiarowych wskaźników potencjałów gmin oraz rachunkowości zarządczej posłużono się taksonomiczną metodą wzorca rozwoju Z. Hellwiga⁵⁸³, która konstruuje syntetyczny miernik, zbudowany w oparciu o mierniki

⁵⁸³ Hellwig Z. (1968), *Zastosowanie metody taksonomicznej do typologicznego podziału krajów ze względu na poziom ich rozwoju oraz zasoby i strukturę wykwalifikowanych kadr*, Przegląd Statystyczny, nr 4.-do bib

częstkowe obrazujące poszczególne aspekty danego potencjału. W metodzie tej istotne jest ujednolicenie poziomu zmienności wykorzystywanych cech, w celu zapewnienia ich porównywalności⁵⁸⁴. W badaniach wykorzystano unitaryzację⁵⁸⁵, tzn. dla każdej ze zmiennych wyznaczono wartość minimalną i maksymalną, a później obliczono ich wartości w oparciu o wzór:

$$z_{ij} = \frac{x_{ij} - \min_i \{x_{ij}\}}{\max_i \{x_{ij}\} - \min_i \{x_{ij}\}}, \quad i=1,2,\dots,n; j=1,2,\dots,m.$$

gdzie:

z_{ij} – unitaryzowana wartość j -tej zmiennej dla i -tej gminy,

x_{ij} – wartości empiryczne j -tej zmiennej w i -tej gminie.

W wyniku zastosowania tej formuły otrzymujemy zmienne o wartościach należących do przedziału $[0;1]$.

Na bazie tych zmiennych, obliczono syntetyczne miary potencjału, przy pomocy metody wzorca rozwoju Z. Hellwiga i sporządzono wykresy zależności badanych potencjałów⁵⁸⁶. Syntetyczną miarę potencjału obliczono jako średnią arytmetyczną wyznaczonych zmiennych, według wzoru:

$$z_i = \frac{1}{m} \sum_{j=1}^m z_{ij}, \quad i=1,2,\dots,n; j=1,2,\dots,m.$$

gdzie:

z_i – syntetyczna miara potencjału w i -tej gminie,

z_{ij} – unitaryzowana wartość j -tej zmiennej dla i -tej gminy.

Syntetyczna miara rozwoju stanowiła następnie podstawę prezentacji gminy na wykresie dwuwymiarowym⁵⁸⁷:

W pierwszym wymiarze określonym jako sumaryczny potencjał gmin wykorzystano wszystkie zaproponowane w pracy charakterystyki gmin, tj. zmienne określone jako:

- dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca,
- liczba mieszkańców w osobach,
- liczba podmiotów w rejestrze regon w sztukach,

⁵⁸⁴ O konieczności normalizacji wykorzystywanych zmiennych napisano m.in. w pracy Suchecki B., (2010), *Ekometria przestrzenna*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa.

⁵⁸⁵ Własności tej metody opisano w pracy Walesiak M. (2014), *Przegląd formuł normalizacji wartości zmiennych oraz ich własności w statystycznej analizie wielowymiarowej*, Przegląd Statystyczny r. LXI – zeszyt 4, s. 363-372.

⁵⁸⁶ Podobne badania przedstawiono w pracach Górniak J., Wachnicki J. (2010), *Pierwsze kroki w analizie danych: SPSS PL for Windows*, Wyd. SPSS Polska, Kraków; Salamaga M. (2010), *Mierniki podobieństwa grupowania obiektów*. Wiadomości Statystyczne 6(589), Warszawa.

⁵⁸⁷ Łogwiniuk K. (2011), *Zastosowanie metod taksonomicznych w analizie porównawczej dostępu do infrastruktury ICT przez młodzież szkolną w Polsce* Economy and Management, s. 7-23.

- ludność w osobach na km²,
- powierzchnia w km².

W drugim wymiarze określonym jako sumaryczny potencjał rachunkowości zarządczej wykorzystano następujące zmienne:

- liczba odbiorców sprawozdań finansowych,
- liczba wykorzystywanych układ kosztów – rodzajowy lub rodzajowy i funkcjonalny,
- liczba celów sprawozdań finansowych,
- liczba wdrożonych narzędzi rachunkowości,
- liczba planowanych do wdrożenia narzędzi rachunkowości,
- liczba narzędzi efektywnych w procesie kontroli zarządczej,
- liczba korzyści z wdrożenia metod i narzędzi rachunkowości zarządczej,
- wprowadzenie audytu wewnętrznego,
- stwierdzenie, że budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny.

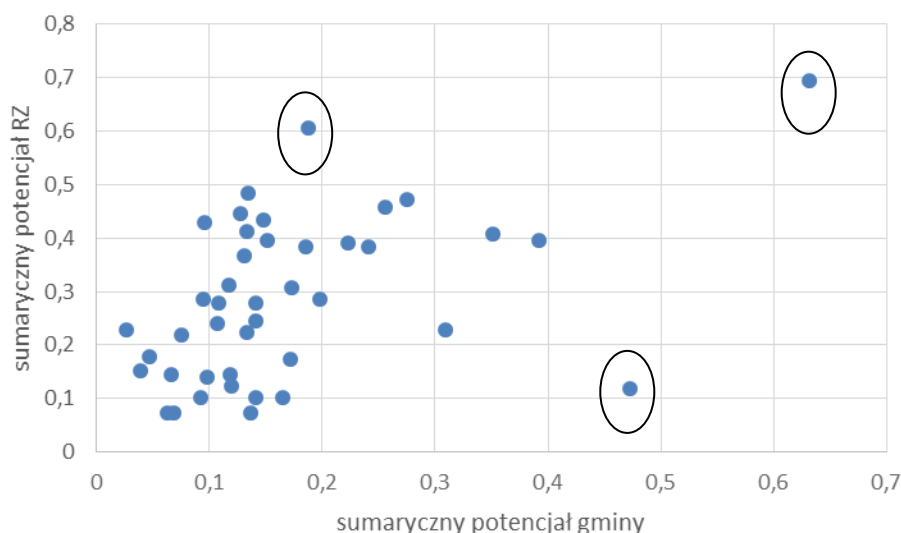
W wyniku obliczeń dla każdego z potencjałów otrzymano następujące wartości minimalne i maksymalne, zaprezentowane w tabeli 39.

Tabela 39. Sumaryczny potencjał rachunkowości zarządczej i sumaryczny potencjał gmin

wartości	sumaryczny potencjał rachunkowości zarządczej	sumaryczny potencjał gmin
min	0,072222	0,027148
max	0,694444	0,632469

Źródło: Opracowanie własne.

Wartości zawarte w tabeli 39 rzadko jak min i max otrzymują wartości 0 i 1.



Rysunek 19. Zależność sumarycznego potencjału rachunkowości zarządczej gmin od sumarycznego potencjału gmin
Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Powyższy wykres pokazuje, że istnieje gmina w której bardzo wysokiemu potencjałowi w zakresie zasobów odpowiada wysoki potencjał w zakresie rachunkowości zarządczej (gmina nr 24). Jednak istnieje od tej reguły odstępstwo tzn. istnieje gmina, dla której wysokiemu potencjałowi w zakresie zasobów odpowiada bardzo niski potencjał w zakresie rachunkowości zarządczej (gmina nr 36) oraz niskiemu potencjałowi w zakresie zasobów odpowiada wysoki potencjał w zakresie rachunkowości zarządczej (gmina nr 39). Współczynnik Pearsona dla zależności sumarycznego potencjału rachunkowości zarządczej gmin od sumarycznego potencjału gmin wynosi 0,481 i jest istotny statystycznie, co oznacza dodatnią i umiarkowaną zależność. Wprowadzenie w tym przypadku modelu liniowego jest możliwe, gdyż jest on statystycznie istotny i pokazuje, że zmiany w potencjale zasobów w 23% wyjaśniają zmiany w potencjale rachunkowości zarządczej gmin, czyli pozostaje 77% zmian, które nie wiemy od czego zależą. Jednak nie jest on dobrym narzędziem, gdyż błąd predykcji jest duży i widać, że występuje dużo gmin o zbliżonym potencjale zasobów ale ma zróżnicowane potencjały w zakresie rachunkowości zarządczej.

Wobec powyższego zdecydowano się na klasyfikację gmin do jednorodnych grup ze względu na wyznaczone potencjały. Całkowity przedział zmienności syntetycznej każdej miary potencjału podzielono na trzy przedziały klasowe, do których przypisano poszczególne jednostki badania według wzoru⁵⁸⁸:

⁵⁸⁸ Łogwiniuk K. (2011), *Zastosowanie metod taksonomicznych w analizie porównawczej dostępu do infrastruktury ICT przez młodzież szkolną w Polsce*, Economy and Management, s. 7-23.

I wysoki poziom:	$z_i \in \left(\max_i z_i; \max_i z_i - h \right)$
II średni poziom	$z_i \in \left(\max_i z_i - h; \max_i z_i - 2h \right)$
III niski poziom	$z_i \in \left(\max_i z_i - 2h; \min_i z_i \right)$

Rozpiętość przedziałów klasowych ustalono na podstawie stałej h , wyznaczonej wg:

$$h = \frac{\max_i z_i - \min_i z_i}{3} \text{ dla } i=1, \dots, n$$

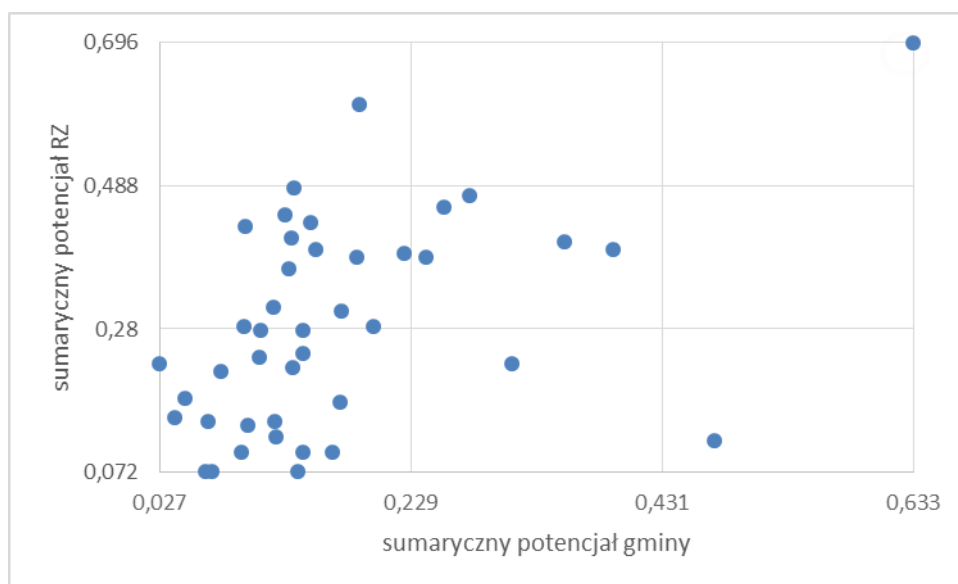
W wyniku przyjętej metodyki otrzymano macierz 9-polową przedstawioną na rysunku 20 i liczebności poszczególnych klas w tabeli 1.

Tabela 40. Liczba gmin w macierzy 9-polowej

Sumaryczny potencjał rachunkowości zarządczej gmin	Sumaryczny potencjał gmin			razem
	I wysoki poziom:	II średni poziom	III niski poziom	
I wysoki poziom:	1	0	0	1
II średni poziom	0	5	14	19
III niski poziom	1	1	20	22
razem	2	6	34	42

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Warto zauważyć, że najliczniejszą grupę wśród badanych gmin stanowią te o niskim potencjale zasobów i niskim potencjale rachunkowości zarządczej (20 gmin). Drugą grupę pod względem liczności stanowią gminy o niskim potencjale zasobów i średnim potencjale rachunkowości zarządczej (14 badanych gmin) i to one wpływają na duży błąd proponowanego modelu liniowego.



Rysunek 20. Macierz 9-polowa dla badanych gmin.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Spośród badanych gmin, 5 jest wedle zaproponowanej klasyfikacji o średnim potencjale zasobów oraz średnim potencjale rachunkowości zarządczej. Występuje jedna gmina o wysokim potencjale zasobów i rachunkowości zarządczej oraz jedna o wysoki potencjale w zakresie zasobów i niskim potencjale w zakresie rachunkowości zarządczej oraz jedna o niskim potencjale w zakresie zasobów i wysokim potencjał w zakresie rachunkowości zarządczej. Za ograniczenie przeprowadzonej klasyfikacji należy uznać wykorzystanie do budowy potencjału w zakresie rachunkowości zarządczej tylko cech porządkowych (te same wartości sum czasami odpowiadały różnym wartością nominalnym) i binarnych.

Rozdział 6

Analiza przypadku wdrożenia zintegrowanego raportu finansowego jako narzędzia zarządzania i oceny pomiaru dokonań w gminie Polana

Przeprowadzona w niniejszej rozprawie analiza literaturowa oraz badania empiryczne przeprowadzone przez Autorkę dotyczące wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach, uzasadnia tezę szczegółową stanowiącą, że: *obecna sprawozdawczość budżetowa gmin nie wspomaga procesu decyzyjnego i uniemożliwia ocenę ich dokonań*. Zatem, Autorka podjęła opracowania koncepcji zintegrowanego raportu finansowego, który będzie realizował założenia *New Public Management* oraz redukował koszty transakcyjne ponoszone przez każdą ze stron transakcji. Pod pojęciem „raport finansowy” Autorka rozumie wskazanie powiązań pomiędzy różnymi instrumentami rachunkowości zarządczej, głównie koncepcji *Balanced Scorecard* oraz specyficznych narzędzi dedykowanych tylko gminom w Polsce. Przedstawione zależności będą stanowić pewne uproszczenie, bowiem nie sposób w tym miejscu wyszczególnić wszystkich zadań i zasobów wykorzystywanych do ich realizacji. Chodzi o ukazanie pewnych zależności, stosunkowo charakterystycznych dla większości gmin. W celu opracowania koncepcji zintegrowanego raportu finansowego będzie wykorzystane badanie metodą analizy przypadku gminy w województwie łódzkim. Gmina, w oparciu o którą będzie realizowane studium przypadku charakteryzuje się wieloma typowymi cechami pośród gmin w województwie łódzkim (pod względem wielkości, wysokości dochodów, ilości mieszkańców). Ponadto, struktura organizacyjna takiego podmiotu jest typowa dla innych gmin, różni się między innymi ilością referatów, departamentów oraz ilością mieszkańców.

Ze względu na brak zgody ze strony zarządców analizowanej Gminy na udostępnianie jej nazwy, Autorka posłużyła się nazwą „POLANA”. Ponadto, niektóre aspekty zostały opisane w ogólnym zarysie, aby nie dostarczały zbyt istotnych jej charakterystyk. Autorka wprowadziła także zmiany w treści otrzymanych dokumentów źródłowych, zmodyfikowane zostały elementy strategii Gminy POLANA. Dokonane zmiany podyktowane były lepszym, zdaniem Autorki, ujęciu tych zagadnień. W niniejszym opracowaniu Autorka posługując się pojęciem „Gmina” lub „Gmina POLANA” odnosi się do opisywanego podmiotu. Określenie „gmina” jest pojęciem szerszym, określającym inne jednostki samorządu terytorialnego.

W opracowaniu studium przypadku wykorzystane są różne metody i techniki badawcze:

- analiza wyników badania ankietowego (przedstawionych w rozdziale V niniejszej dysertacji) na podstawie autorskiego kwestionariusza ankiety,
- analiza odpowiednich aktów prawnych i opracowań rządowych,

- analiza dokumentów Gminy (dokumenty pierwotne i wtórne),
- wywiady swobodne z pracownikami Gminy.

W celu przedstawienia konstrukcji oraz zasad stosowania zintegrowanego raportu finansowego dla gmin użytecznego w procesie zarządzania i pomiaru dokonań warto przypomnieć, że obecnie jednostki te mają obowiązek sporządzać wieloletnią prognozę finansową. Podstawą sporządzenia tej prognozy powinny być narzędzia rachunkowości zarządczej lub budżet zadaniowy. Jednakże, z uwagi na fakt, iż ustawodawca nie zobligował tych podmiotów do stosowania budżetu zadaniowego, w większości gmin, nie są wykorzystywane. Budżet ten powinien zawierać informacje dotyczące zaplanowanego zadania, kosztów poniesionych na jego realizację oraz mierników służących pomiarowi osiągniętego efektu. Ponadto, jak wykazano w rozdziale V, większości gmin nie wykorzystuje narzędzi rachunkowości zarządczej, które mogłyby wspomagać proces zarządzania i ocenę dokonań. Istotnym również problemem jest fakt, że badani przez Autorkę respondenci nie widzą potrzeby wdrażania narzędzi rachunkowości zarządczej. Twierdzą oni bowiem, że budżet tradycyjny jest wystarczającym narzędziem wpierającym proces zarządzania i oceny efektywności jednostki. Jest to zjawisko dość niepokojące, lecz uzasadniające stan faktyczny rozwoju rachunkowości w gminach. Zatem, celem Autorki jest wskazanie użyteczności różnych narzędzi, które będą umożliwiały z jednej strony realizację procesu zarządzania, z drugiej strony wypełnianie obowiązków prawnych (formalnych), a po trzecie będą stanowiły właściwe narzędzie komunikacji z interesariuszami. Wszystkie te działania powinny, zdaniem Autorki, stworzyć model, który będzie realizował założenia *New Public Management* oraz redukował koszty transakcyjne ponoszone przez każdą ze stron transakcji. Konsekwencją idei NPM jest menedżeryzm, który kładzie nacisk na oszczędność wydajność i efektywność w zarządzaniu zasobami publicznymi. „Podejście to zostało usankcjonowane w obowiązujących regulacjach z zakresu finansów publicznych poszerzeniem zestawu klasycznych zasad budżetowych o zasadę „3-E” (oszczędność, wydajność, efektywność). Wpisanie tej zasady do podstaw prawnych finansów publicznych miało prowadzić do poprawy wykorzystania zasobów publicznych, przy czym wysiłkom podejmowanym zgodnie z zasadą „3-E” towarzyszyła nadal tradycyjna kontrola legalności i zgodności działań z planem budżetowym”⁵⁸⁹.

Z omówionym podejściem, *New Public Management*, Autorka w niniejszej rozprawie dostrzegła niedostosowanie rachunkowości do oczekiwań informacyjnych użytkowników,

⁵⁸⁹ Zysnarska A. (2010), op. cit., s. 18-19.

których oczekiwania nie ograniczają się tylko do funkcji kontrolnej wykonania budżetu. Informacje pochodzące z systemu rachunkowości powinny być przede wszystkim użyteczne. Użyteczność tych informacji przejawia się we wpływie na proces decyzyjny, opracowania prognoz lub potwierdzenia zmiany danych wykorzystywanych do opracowanych prognoz.

Należy przy tej okazji uwzględnić stanowisko W. A. Nowaka i M. Koczuby-Sobieraj, którzy twierdzą że „korzyści z dostarczanych informacji powinny być nie mniejsze niż koszty poniesione przy pozyskiwaniu informacji. Korzyści te i koszty są jednak trudne do oszacowania. Dlatego bywa sprawą sporną, czy korzyści wynikające z przedstawionej informacji uzasadniają koszt poniesiony przy jej pozyskiwaniu”⁵⁹⁰. Autorka w pełni zgadza się z przytoczonym stanowiskiem autorów, jednak zaleca dużą ostrożność w określaniu bilansu kosztów zmian w systemie rachunkowości gmin z korzyściami, ponieważ korzyści z wdrożenia nowoczesnych narzędzi będą widoczne w dłuższej perspektywie przy ponoszonych wcześniej kosztach, które nie są współmierne w czasie.

Autorka uznaje, że zaprezentowany zintegrowany raport finansowy dla Gminy POLANA może być podstawą wykorzystania go w innych gminach w Polsce. Zdaniem Autorki opracowane studium przypadku istotnie wzbogaca treść pracy.

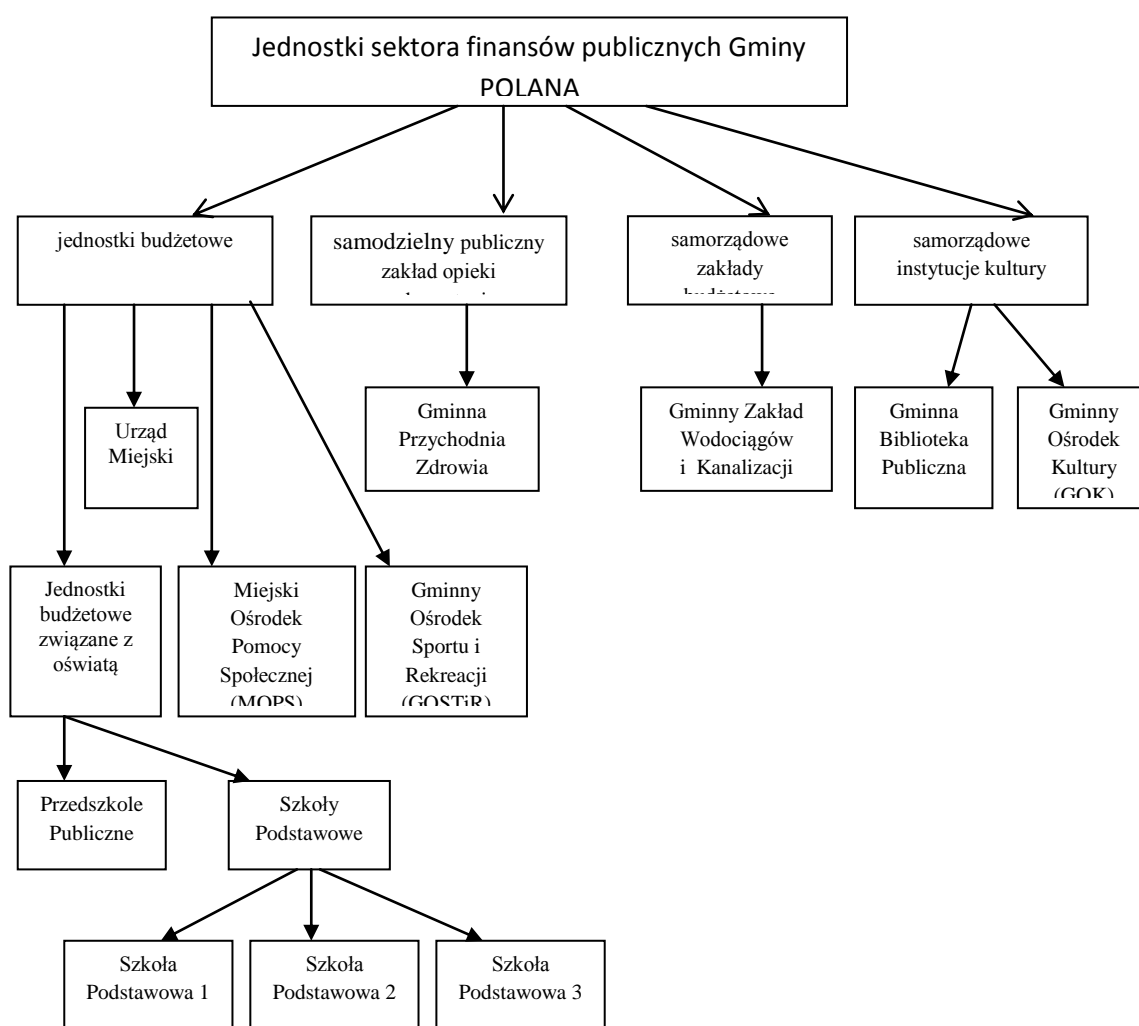
6.1. Charakterystyka i diagnoza społeczno-gospodarcza Gminy POLANA

Gmina POLANA bezpośrednio sąsiaduje z Łodzią, stanowiąc część aglomeracji wojewódzkiej, najważniejszego ośrodka w regionie. Położenie Gminy, jej otoczenie oraz powiązania wewnętrzne i zewnętrzne warunkują rozwój społeczno-gospodarczy oraz określają miejsce w układzie gospodarczym i przestrzennym województwa i kraju. Sąsiedztwo metropolii łódzkiej należącej do największych polskich metropolii oznacza zwiększone możliwości rozwoju społeczno-gospodarczego i nawiązania współpracy z jednostkami położonymi w ramach obszaru metropolitalnego⁵⁹¹. Gmina położona jest pomiędzy trzema dużymi miastami: Łodzią, Piotrkowem Trybunalskim i Pabianicami.

⁵⁹⁰ Nowak W. A., Koczuba-Sobieraj M. (2003), *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji nie dla zysku: perspektywa amerykańska*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 15, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 56.

⁵⁹¹ Obszar metropolitalny można zdefiniować jako wielkomiejski układ osadniczy złożony z wielu jednostek osadniczych oraz terenów o wysokim stopniu zurbanizowania. Wykształcone metropolie z reguły tworzą własne obszary metropolitalne. Problemem może okazać się jednak odróżnienie obszaru metropolitalnego od aglomeracji miejskiej. Aglomeracja miejska jest jednostką morfologiczną i tworzy ją zintegrowany, zwarty zespół wzajemnie powiązanych ze sobą jednostek osadniczych. W aglomeracji monocentrycznej wyodrębnia się główne miasto, w którym zlokalizowane są funkcje centralne oraz obszar zurbanizowany, gdzie występują mniejsze miasta, wsie oraz tereny niezabudowane, rolne i leśne. Wewnątrz tego obszaru wydziela się strefy różniące się zaawansowaniem procesów urbanizacji. W takiej aglomeracji występują wyraźne hierarchiczne związki funkcjonalne między węzłem (centrum aglomeracji), a pozostałymi jednostkami. W aglomeracji

Gminę POLANA tworzą jednostki sektora finansów publicznych⁵⁹², którymi są: jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej oraz samorządowe instytucje kultury. Schemat struktury Gminy zawiera rysunek 21. Schemat organizacyjny Urzędu Miejskiego Gminy POLANA przedstawiony został na rysunku 22.

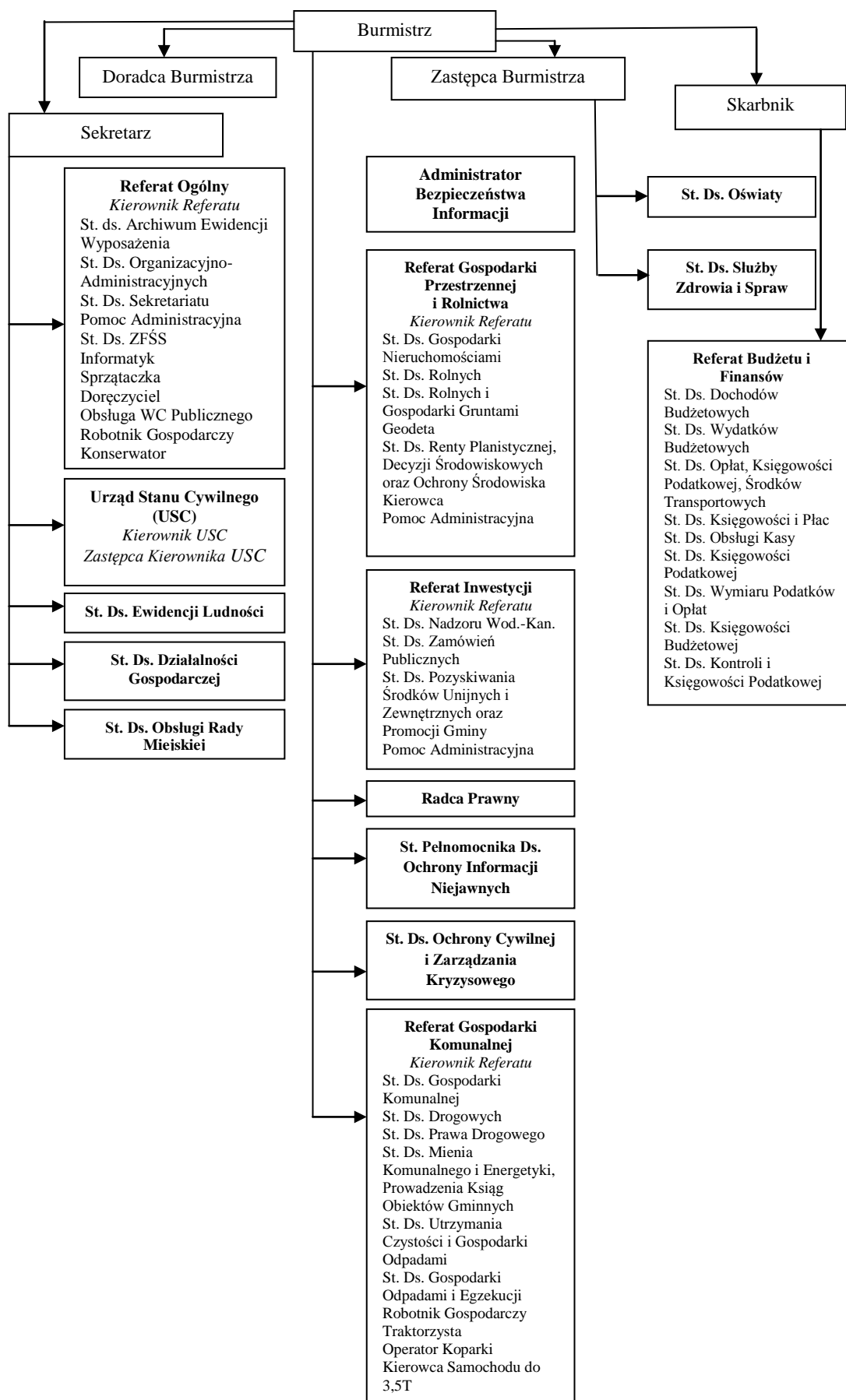


Rysunek 21. Schemat struktury Gminy.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentów źródłowych Gminy Polana

policentrycznej hierarchiczność funkcji może nie występować, są one bardziej rozproszone między jednostkami osadniczymi tworzącymi konurbację. Możliwy jest więc fazowy proces przejścia: od miasta ze strefą podmiejską do aglomeracji miejskiej będącej zintegrowanym układem osadniczym, a następnie metropolii z obszarem metropolitalnym. Obszar metropolitalny jest jednostką funkcjonalną tworzoną przez duży, złożony i spójny funkcjonalnie zespół miejski, którego istotną cechą jest występowanie funkcji metropolitalnych, a także wewnętrznych powiązań funkcjonalnych. Każdy obszar metropolitalny jest aglomeracją, jednak nie każda aglomeracja spełnia warunki, aby traktować ją jako obszar metropolitalny. Powstawanie obszaru metropolitalnego jest więc konsekwencją rozwoju funkcji metropolitalnych, której towarzyszy migracja ludności i przenoszenie działalności gospodarczej na peryferie dotychczasowych skupisk miejskich. Zob. Gaczek W. M. (2013), *Obszary metropolitalne jako bieguny wzrostu*, [w:] Kisiała W., Stępiński B. (red.), *Rola obszarów metropolitalnych w polityce regionalnej i rozwoju regionalnym*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań, s. 27-28.

⁵⁹² Zgodnie z przyjętą klasyfikacją zawartą w art. 9 UoFP.



Rysunek 22. Schemat organizacyjny Urzędu Miejskiego Gminy POLANA.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentów źródłowych gmina POLANA.

Ponadto, w otoczeniu jednostki działają stowarzyszenia, realizujące zadania Gminy, do których należą: kluby sportowe, Koło Gospodyń Wiejskich, Ochotnicza Straż Pożarna oraz Ośrodek Dziennego Pobytu dla Osób Starszych i Niepełnosprawnych Sióstr Felicjanek.

Rozwój funkcji metropolitalnych⁵⁹³ Łodzi wiąże się z korzystaniem z dostępnych w Łodzi miejsc pracy, usług specjalistycznych, w tym: szkolnictwa (średniego i wyższego) oraz kultury. Bezpośrednie sąsiedztwo z Łodzią, jako miejsca pracy i prowadzenia działalności gospodarczej, sprawia również, że Gminę POLANA zamieszkują m.in. wysoko wykwalifikowane osoby. Gmina jest także miejscem wypoczynku weekendowego mieszkańców stolicy województwa. Można w tym miejscu stwierdzić, że Gmina POLANA charakteryzuje się wysokim poziomem życia mieszkańców, dynamicznym rozwojem i wysoką konkurencyjnością w skali regionu i kraju. Utrzymanie wysokiej jakości życia mieszkańców jest więc podstawową potrzebą społeczności lokalnej. Głównymi jej elementami są dla mieszkańców: czyste, bezpieczne i urozmaicone środowisko, zapewniające dobre warunki do pracy, nauki i wypoczynku.

Gmina POLANA nawiązuje relacje ze swoim otoczeniem na różnych płaszczyznach. Relacje zachodzące pomiędzy Gminą a Łodzią związane są z presją ludności miasta Łodzi na zaspokajanie ich potrzeb mieszkaniowych na terenie Gminy POLANA. Wysoka intensywność tego procesu rodzi zagrożenia nie zrównoważonego rozwoju, cechującego się chaotycznym zagospodarowaniem i niewydolnością infrastruktury, zarówno technicznej, jak i społecznej. Z drugiej strony dostępność usług i miejsc pracy w Łodzi, ale także i na miejscu w Gminie neguje traktowanie Gminy jako „sypialni”, co stanowi problemem wielu gmin sąsiadujących z dużymi ośrodkami miejskimi. Duże, blisko położone miasto wojewódzkie ma pozytywny wpływ na Gminę, ponieważ silnie oddziałuje na wzrost miejsc pracy, stanowi istotny węzeł komunikacyjny, jest ośrodkiem edukacji na poziomie średnim i wyższym,

⁵⁹³ Kluczową cechą wyróżniającą metropole są funkcje pełnione na rzecz jej toczona zewnętrznego, zarówno bliskiego, regionalnego, jak i ponadregionalnego: krajowego oraz zagranicznego, które nie zależą wprost od liczby mieszkańców miasta w jego granicach administracyjnych. Funkcje metropolitalne to funkcje egzogeniczne o znaczeniu i zasięgu co najmniej ponadregionalnym. Są to funkcje działalności usługowej najwyższego rzędu – polityczne, administracyjne, gospodarcze, finansowe, komunikacyjne, naukowe, edukacyjne, kulturalne, turystyczne, informacyjne, religijne – w tym zwłaszcza funkcje o charakterze decyzyjnym, związane z obecnością instytucji reprezentujących struktury kierowania, zarządzania i kontroli w skali międzynarodowej. Należy podkreślić, że warunkiem koniecznym uznania wielkiego miasta za metropolię jest współwystępowanie w jego granicach wielu różnorodnych funkcji metropolitalnych i dopiero synergia ich występowania i skala oddziaływania powoduje możliwość wykształcenia się określonej rangi ośrodka metropolitalnego. Zob. Gaczek W. M. (2013), *Obszary metropolitalne jako bieguny wzrostu*, [w:] Kisiała W., Stępiński B. (red.), *Rola obszarów metropolitalnych w polityce regionalnej i rozwoju regionalnym*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań, s. s. 25-26, Smętkowski M., Jałowiecki B., Gorzelak G. (2009), *Obszary metropolitalne w Polsce – diagnoza i rekomendacje*, Studia Regionalne i Lokalne nr 1 (35), Uniwersytet Warszawski, Centrum Europejskich Studiów Regionalnych i Lokalnych (EUROREG), Warszawa, s. 57.

oferuje dostęp do usług medycznych, jest ośrodkiem zaspokajania potrzeb kulturalnych. Niestety, zauważalny jest także negatywny wpływ Łodzi na Gminę, przejawiający się między innymi: w braku chęci współpracy w zakresie funkcji społecznych (edukacja), wymuszaniu konieczności rozwoju powiązań drogowych, które nie należą do Gminy (drogi wojewódzkie), stanowi silną konkurencję dla Gminy, szczególnie firm usługowych, a także traktowaniu Gminy z pozycji dominującej.

Gmina POLANA zмага się z konkurentami (gminy sąsiadujące z Łodzią, jak i gminy leżące w obrębie innych aglomeracji na terenie Polski) o wykorzystanie dostępnych zasobów. Konkurencyjność Gminy przejawia się w czterech wymiarach:

- konkurencja o mieszkańców – zarówno umiejętność przyciągania nowych mieszkańców, przede wszystkim z Łodzi, jak i przygotowanie obecnych mieszkańców Gminy do wygrywania konkurencji na rynku pracy czy polu edukacji,
- konkurencja o inwestorów i przedsiębiorców – zarówno przyciąganie nowych inwestorów zewnętrznych, jak i wspieranie konkurencyjności firm lokalnych na rynkach ponadlokalnych,
- konkurencja o turystów – umiejętność zachęcenia mieszkańców Łodzi i gmin do odpoczynku i rekreacji na terenie Gminy POLANA,
- konkurencja o środki publiczne – wygrywanie konkurencji z innymi gminami o środki publiczne, szczególnie pochodzące z budżetu UE.

6.2. Strategia jako instrument kreowania polityki rozwoju w Gminie POLANA

Strategia Rozwoju Gminy POLANA jest elementem w jej strategii. Obecnie jest to długookresowy plan działania, określający strategiczne cele rozwoju Gminy i przyjmujący takie kierunki oraz priorytety działania, które są niezbędne dla realizacji przyjętych zamierzeń rozwojowych. Ustalenia zawarte w strategii rozwoju stanowią podstawę do prowadzenia przez władze Gminy długookresowej polityki rozwoju społeczno-gospodarczego. Wokół jej ustaleń koncentrują się działania władz samorządowych, zmierzające do zapewnienia jak najlepszych warunków życia mieszkańców gminy oraz wzrost konkurencyjności w wymiarze społecznym, przestrzennym i gospodarczym. Głównym celem opracowania Strategii Rozwoju Gminy POLANA w horyzoncie 2014-2020 było zaplanowanie, a następnie konsekwentne realizowanie działań, zmierzających do zapewnienia jej harmonijnego rozwoju i modernizacji Gminy, ze szczególnym uwzględnieniem wszystkich zasobów i atutów, które Gmina POLANA posiada, na rzecz rozwoju i poprawy poziomu i jakości życia mieszkańców.

Zintegrowane podejścia do rozwoju, poprzez odejście od planowania sektorowego na rzecz budowy i wzmocnienia kapitału terytorialnego, pozwoli włączyć w procesy rozwojowe całą wspólnotę samorządową.

Strategia stanowi także podstawę dla efektywnego wykorzystania przez Gminę środków rozwojowych, zarówno krajowych, jak i z Unii Europejskiej, na realizację celów społeczno-gospodarczych, a zarazem podstawę do pomnażania ilości środków przez szybszy i efektywniejszy wzrost gospodarczy. Strategia ma także służyć wspieraniu pozytywnych przemian oraz niwelowania głównych barier rozwojowych w regionie, a także efektywnego wykorzystania zasobów rozwojowych.

Strategia Gminy POLANA⁵⁹⁴ składa się z następujących części⁵⁹⁵:

- analizy SWOT,
- wizji i misji Gminy.

Celami strategicznymi Gminy, które mają zostać osiągnięte w założonym okresie planistycznym, czyli do końca roku 2020 są⁵⁹⁶:

I. Ciągły rozwój gospodarczy Gminy POLANA mierzony przez zwiększenie dochodów w Gminie, poprzez rozwój współpracy i budowanie powiązań społeczno-gospodarczych w ramach obszarów funkcjonalnych⁵⁹⁷;

⁵⁹⁴ Została ona opracowana przez Autorkę na podstawie dokumentów źródłowych otrzymanych z Gminy.

⁵⁹⁵ Opracowanie własne na podstawie: *Strategia Gminy POLANA. Szanse i bariery rozwoju*, 2013.

⁵⁹⁶ Opracowanie własne na podstawie: *Ibidem*.

⁵⁹⁷ Pojęcie obszaru funkcjonalnego i jego typy oraz określa - kto jest odpowiedzialny za ich wyznaczanie i według jakich kryteriów zostało wprowadzone przez dokumentem „Koncepcja Przestrzennego Zagospodarowania Kraju 2030” (KPZK 2030), przyjętym przez rząd w grudniu 2011 r. (Uchwała Nr 239 Rady Ministrów z dnia 13 grudnia 2011 r. w sprawie przyjęcia Koncepcji Przestrzennego Zagospodarowania Kraju 2030, M.P. 2012 poz. 252). Stanowi on najważniejszy dokument strategiczny dotyczący zagospodarowania przestrzennego kraju w średnim horyzoncie czasowym. Pojęcie „obszar funkcjonalny” jest definiowany w tym dokumencie jako obszar kraju wyodrębniony na podstawie wspólnych cech geograficznych i silnych wewnętrznych powiązań. KPZK 2030 wyróżnia trzy grupy typów obszarów funkcjonalnych: miejskie obszary funkcjonalne, wiejskie obszary funkcjonalne, specjalne obszary funkcjonalne. Wprowadzenie tego terminu wynika z osłabiania powiązań funkcjonalnych między miastami wojewódzkimi a ich zapleczem na rzecz wzmocnienia związków z innymi głównymi miastami. Równocześnie obserwuje się zwiększanie bezpośredniego oddziaływania miasta na tereny przyległe, definiowane jako miejski obszar funkcjonalny. Zasięg tego obszaru wyznaczany jest przez rozprzestrzenianie się miasta (*urban sprawl*), zarówno form zabudowy, jak i miejskiego stylu życia, oraz rosnący zakres dojazdów do pracy do centrów miast. Oznacza to, że także w Polsce, jak i w Europie następuje odejście od tradycyjnego podziału struktur osadniczych z wyraźną granicą między miastem i wsią. Obszary wiejskie, zwłaszcza w sąsiedztwie dużych ośrodków miejskich, w coraz większym stopniu zaczynają pełnić funkcje pozarolnicze – usługowe i produkcyjne. Przykładem obszaru funkcjonalnego może być duże miasto i otaczające je gminy. Mieszkańcy tych gmin na co dzień dojeżdżają do pracy w mieście, uczą się w nim, studiują, chodzą do teatru. Oznacza to, że taki obszar posiada wspólny potencjał i bariery rozwojowe, niezależne od granic administracyjnych. Zatem, rolą planowania przestrzennego, lub szerzej – planowania rozwoju – powinno odbywać się ponad tymi granicami, wówczas możliwe jest osiągnięcie lepsze efekty.

II. Lepsze warunki życia mieszkańców Gminy POLANA, szczególnie osób o niskim poziomie dochodów, poprzez wzmacnianie i wykorzystywanie endogenicznych potencjałów gminy oraz współpracy w wymiarze lokalnym i regionalnym.

Niewątpliwie bardzo ważną przesłanką uzasadniającą potrzebę opracowania dokumentu strategicznego w Gminie POLANA jest zapewnienie spójności ze strategicznymi dokumentami na szczeblu krajowym i regionalnym.

6.2.1. Analiza SWOT – mocne i słabe strony Gminy POLANA

W oparciu o ustalenia diagnozy sytuacji społeczno-gospodarczej w gminie POLANA została przeprowadzona analiza strategiczna przy użyciu metody SWOT. Analiza SWOT stanowi jedną z najpopularniejszych metod diagnozy sytuacji, w jakiej znajduje się dana jednostka, wspólnota samorządowa. Metoda ta ma na celu uporządkowanie informacji dotyczących Gminy, wskazując na jej mocne i słabe strony oraz szanse i zagrożenia. Analiza ta stanowi podstawę oceny zasobów Gminy oraz jej otoczenia. Diagnoza ta ułatwia również identyfikację problemów i określenie priorytetów rozwoju. Silne i słabe strony traktowane są jako czynniki wewnętrzne, na które społeczność lokalna ma wpływ, natomiast szanse i zagrożenia jako czynniki zewnętrzne – umiejscowione w bliższym i dalszym otoczeniu jednostki. W tabeli 40 została zaprezentowana analiza SWOT dla Gminy POLANA.

Tabela 41. Analiza SWOT gminy POLANA

Silne strony gminy	Słabe strony gminy
<ol style="list-style-type: none"> 1) Potencjał centralnego położenia Gminy w Polsce i województwie, 2) Potencjał bezpośredniego sąsiedztwa z miastem metropolitarnym – Łodzią, 3) Bliskość łódzkiej bazy szkolnictwa wyższego oraz instytucji kultury, 4) Dobra komunikacja zewnętrzna Gminy - przez gminę POLANA przebiega droga krajowa, droga wojewódzka, a w najbliższych latach przez Gminę przebiegać będzie autostrada oraz droga ekspresowa, 5) Dobrze rozwinięta sieć komunikacyjna na terenie gminy oraz z ościennymi gminami, 6) Dobrze rozwinięta sieć telekomunikacyjna, infrastruktura wodociągowa, 7) Prawie całkowite skanalizowanie miasta, 8) Szeroka oferta terenów pod inwestycje, 9) Duża ilość terenów przeznaczonych pod budownictwo jednorodzinne dla nowych mieszkańców, 10) Dostępność różnych form aktywnego spędzania wolnego czasu (ścieżki rowerowe, stadion, Orlik, hala sportowa, palce zabaw, siłownia), 11) Sprzyjające warunki do rozwoju handlu (na terenie Gminy znajduje się duży obszar handlowy 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Niedostateczny poziom infrastruktury technicznej (kanalizacja), energii elektrycznej, niektóre drogi i ulice wymagają przebudowy do wymogów przejezdności samochodów o większym tonażu, brak wystarczającej ilości sieci zaopatrzenia w gaz, 2) Niedostateczny poziom skanalizowania Gminy, 3) Brak możliwości obsłużenia i oczyszczenia większej ilości ścieków przez istniejącą na terenie gminy oczyszczalnię, 4) Nieuporządkowany system gospodarki odpadami, 5) Brak rozwiniętej bazy turystycznej i kulturalnej, niewystarczające warunki do działania gminnego domu kultury, 6) Pogarszający się stan bezpieczeństwa na terenie Gminy, 7) Brak surowców o znaczeniu lokalnym i ponadlokalnym, 8) Ukryte bezrobocie. 9) Słaby dostęp do Internetu nie niektórych obszarach gminy, 10) Konieczność ocieplenia budynków publicznych w gminie (termomodernizacja), 11) Podział Gminy przez przebieg dróg krajowych,

<p>o znaczeniu międzynarodowym),</p> <p>12) Rolnictwo oparte na gospodarstwach rodzinnych,</p> <p>13) Brak uciążliwego dla mieszkańców przemysłu,</p> <p>14) Duży potencjał kapitału społecznego (prawie 65% stanowią osoby w wieku produkcyjnym),</p> <p>15) Mieszany system służby zdrowia (na terenie Gminy znajduje się: gminna służba zdrowia, gabinety prywatne, szpital prywatny),</p> <p>16) Prężnie działające organizacje społeczne (Ochotnicza Straż Pożarna, Kluby Sportowe, Koła Gospodyń Wiejskich).</p>	<p>brak obwodnicy, pogarszający się stan dróg lokalnych, znaczące negatywne oddziaływanie przejeżdżających samochodów.</p>
Szanse gminy	Zagrożenia gminy
<p>1) Dogodne położenie komunikacyjne gminy POLANA w centrum Polski i województwa łódzkiego, przez którą przebiega droga krajowa, droga wojewódzka, autostrada oraz droga ekspresowa S8,</p> <p>2) Potencjał bezpośredniego sąsiedztwa i oddziaływania miasta metropolitarne – Łodzi.</p> <p>3) Dobrze rozwinięta drogowa sieć komunikacyjna na terenie i dobre połączenia z ościennymi gminami,</p> <p>4) Bliskość łódzkiej bazy szkolnictwa wyższego oraz instytucji kultury,</p> <p>5) Wzrost zapotrzebowania mieszkańców na aktywne formy spędzania wolnego czasu a także turystyki,</p> <p>6) Duża ilość terenów przeznaczonych na bazy i magazyny – centralne położenie na skrzyżowaniu najważniejszych dróg komunikacyjnych,</p> <p>7) Sprzyjające warunki do produkcji odnawialnej energii,</p> <p>8) Zwiększone możliwości inwestycyjne poprzez możliwość wykorzystania nowych narzędzi absorpcji środków pomocowych w ramach Zintegrowanych Inwestycji Terytorialnych,</p> <p>9) Możliwość pozyskania wsparcia ze środków unijnych w kontekście premiowania obszarów metropolitalnych w przyszłym okresie programowania środków unijnych (2014-2020),</p> <p>10) Współpraca gmin aglomeracji łódzkiej w ramach lokalnych grup działania.</p>	<p>1) Ograniczenia budżetowe i ustawowe w inwestowaniu w infrastrukturę techniczną – gaz i energia elektryczna w sytuacji znacznego zapotrzebowania na te media,</p> <p>2) Niestabilność prawna wpływająca negatywnie na procesy inwestycyjne,</p> <p>3) Niestabilna sytuacja makroekonomiczna,</p> <p>4) Marginalizacja gminy POLANA na rzecz dużego ośrodka miejskiego i związany w tym możliwy odpływ mieszkańców,</p> <p>5) Ukryte bezrobocie na wsi,</p> <p>6) Obciążenia ustawowe wydatków na zadania zlecane samorządowi bez przekazywania adekwatnych środków na te cele.</p>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Strategia Gminy POLANA*, op. cit.

Ze względu na swoje centralne położenie w województwie, Gmina POLANA się dysponuje dużym potencjałem głównie poprzez rozwój infrastruktury handlowej oraz infrastruktury transportowej. Można zatem spodziewać się dynamicznego rozwoju Gminy w wymiarze społecznym, przestrzennym i gospodarczym. Znaczenie Gminy jako miejsca o wysokiej atrakcyjności spowoduje, że będzie ona konkurencyjna w stosunku do gmin ościennych w województwie łódzkim.

6.2.2. Wizja i misja Gminy

Wizja rozwoju Gminy POLANA stanowi opis pożądanego stanu rzeczywistości gminy za kilka lat. Ukierunkowana jest ona prognostycznie, określa cel, do jakiego zmierza gmina, wskazuje kierunek jej rozwoju.

Zapis wizji przewiduje stworzenie warunków do rozwoju gospodarczego i społecznego Gminy. Zrealizowanie założeń wizji rozwoju przełoży się na wzrost poziomu atrakcyjności Gminy pod względem jakości życia mieszkańców przy zachowaniu walorów środowiska przyrodniczego i kulturowego, podniesienie rangi gminy w wymiarze społecznym, przestrzennym i gospodarczym. Przedstawiona poniżej wizja gminy POLANA nie stanowi treści oryginalnej zapisanej w „Strategii rozwoju gminy...”. Autorka dokonała zmian, z zachowaniem oczekiwanego przez zarządców Gminy przekazu.

Wizja Gminy POLANA⁵⁹⁸:

Gmina POLANA jest konkurencyjna (w wymiarze społecznym, przestrzennym i gospodarczym) w stosunku do innych gmin w województwie, czysta, bezpieczna i zasobna ekonomicznie dzięki: bogatemu dziedzictwu kulturowemu, zmodernizowanej infrastrukturze technicznej, turystyce, wykształconym i przedsiębiorczym mieszkańcom - przyjazna dla mieszkańców, inwestorów i gości. Otwarta na innowacyjne technologie, redukcję zużycia zasobów naturalnych oraz realizującą ideę zrównoważonego rozwoju.

Sposobem urzeczywistnienia zakładanej wizji Gminy jest natomiast misja, będąca nadrzędnym celem funkcjonowania wspólnoty samorządowej. Misja Gminy wskazuje na cel nadrzędny, do jakiego należy dążyć realizując poszczególne elementy strategii. Określa rolę władz w procesie rozwoju, ma także integrować, motywować i rozbudzać aspiracje całej społeczności lokalnej. Stanowi ona jasny przekaz dla obywateli, inwestorów i turystów odwiedzających Gminę. Misja Gminy zawiera podstawowe wartości, na których zamierzają koncentrować swoje działania decydenci i mieszkańcy Gminy.

Misja Gminy POLANA⁵⁹⁹:

Stale i konsekwentne dążenie do podnoszenia jakości życia mieszkańców oraz stworzenia optymalnych warunków do rozwoju jednostki, rodziny jak i całej społeczności w oparciu o ideę zrównoważonego rozwoju, ograniczającą zużycie zasobów naturalnych i dziedzictwa kulturowego oraz potencjał intelektualny, aktywności, równych szans i przedsiębiorczości mieszkańców.

⁵⁹⁸ Opracowanie własne na podstawie: *Strategia Gminy POLANA*. op. cit.

⁵⁹⁹ Opracowanie własne na podstawie: *Strategia Gminy POLANA*. op. cit.

6.3. Powiązanie strategii Gminy POLANA z alokacją zasobów i budżetowaniem

W ustawie o finansach publicznych (Dział V), o czym była mowa w rozdziale II niniejszej dysertacji, zostały sformułowane zasady, których przestrzeganie powinno zapewnić racjonalną alokację zasobów. Budżet gminy uchwalany jest na rok budżetowy, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Budżet powinien wynikać z zapisów w sporządzonej wieloletniej prognozie finansowej, bowiem obejmuje ona okres roku budżetowego oraz co najmniej trzech kolejnych lat budżetowych. Zatem, budżet jest pochodną wieloletniej prognozy finansowej, ale co najważniejsze powinien wynikać z przyjętej strategii jednostki. Wynika to z faktu, iż zadania zaplanowane w strategii powinny mieć swoje odzwierciedlenie w wieloletniej prognozie finansowej. Zatem, zdaniem Autorki planowanie strategiczne w Gminie powinno być powiązane z budżetami rocznymi Gminy (operacyjnymi), jeśli działania tych jednostek mają być zbieżne z jej wizją. Wobec tego kolejność planowania w Gminie powinna odbywać się od planowania strategicznego, poprzez wieloletnią prognozę finansową do budżetu rocznego. Ponadto, istotną kwestią jest kalkulowanie kwot przyjętych w tych dokumentach oraz ocena poziomu ich realizacji. Decydenci powinni weryfikować przyjęte cele strategiczne. Poprawne sformułowanie strategii i jej aktualizacja powinny zapewnić przełożenie pierwszego roku planu wieloletniego (WPF) na budżet operacyjny (gminy). Zatem, warunkiem niezbędnym jest sformułowanie celów krótkoterminowych w zakresie przyjętych mierników realizacji strategicznej karty wyników (BSC). W efekcie proces ten poszerza tradycyjne budżetowanie o uwzględnienie zarówno celów strategicznych, jak i operacyjnych. Bowiem tradycyjny budżet określa szczegółowe cele krótkoterminowe w perspektywie finansowej, takie jak: dochody, wydatki, dotacje udzielane innym podmiotom, poziom deficytu, dochody i wydatki i innych zadań zleconych związane z realizacją zadań administracji rządowej. Ponadto, dokument ten zawiera również informacje o poziomie wydatków na inwestycje, wydatki związane z realizacją zadań w zakresie ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Budżet gminy prezentuje informacje według ustawowych klasyfikacji: działów, rozdziałów i paragrafów.

Należy więc przyznać, że proces planowania w gminie jest procesem trudnym. Wynika to ze zmienności otoczenia, ograniczenia w zasobach, uwzględnienia zróżnicowanych potrzeb różnych grup interesariuszy oraz trudności w skalkulowaniu niektórych zadań, co do których nie można zastosować porównania na rynku.

Tak jak zostało już napisane, procedury uchwalania budżetu gminy oraz jego treść określa ustawa o finansach publicznych. Proces tworzenia budżetu obejmuje wszelkie prace związane z przygotowaniem projektu budżetu gminy. W Polsce za przygotowanie budżetu odpowiada

zarząd gminy (wójt, burmistrz, prezydent). W procesie przygotowania budżetu uwzględniane są wszystkie wnioski składane przez mieszkańców gminy, radnych, sołtysów, przedsiębiorców oraz pracowników gminy. Wnioski mogą być składane zarówno do burmistrza (prezydenta, wójta) jak i Rady Miejskiej (Gminnej) do 30 września. Celem składania wniosków do Rady Miejskiej (Gminnej) jest uzyskanie większego poparcia oraz możliwości wpłynięcia tego organu na ostateczny kształt budżetu.

W Gminie Polana wszystkie złożone wnioski są gromadzone w Referacie Inwestycji, którego zadaniem jest skalkulowanie zgłaszanych zadań. Referat ten dokonuje kalkulacji zadań. Zdaniem Autorki, do kalkulacji tych zadań powinien być wykorzystywany budżet zadaniowy, który uwzględniałby wszystkie zasoby wykorzystywane w celu realizacji konkretnych zadań. Taki sam proces kalkulowania powinien występować w prognozowaniu strategicznym i wieloletnim. Niewątpliwie, podczas kalkulacji, należy liczyć się z występującymi różnego rodzaju ryzyk oraz wystąpieniem nieprzewidzianych kosztów (np. usunięcia części niewykorzystywanej i wcześniej niezinwentaryzowanej infrastruktury). Gmina obecnie zmagą się z problemem kadrowym, brak jest pracowników którzy mogliby wykonać zaplanowane prace budowlane. W związku z tym rosną koszty wykonania zadań w zakresie usług budowlanych.

Zatem, proces ustalania budżetu w Gminie POLANA jest kontynuowany przez określenie, na podstawie danych historycznych, zakresu prac planowanych zadań i ustalenia wstępnego kosztorysu. Informacje te przekazywane są do burmistrza. Burmistrz, jako osoba odpowiedzialna za przygotowanie budżetu sporządza wstępną wersję budżetu. W pierwszej kolejności uwzględniane są zapisy z wieloletniej prognozy finansowej, a następnie zgłaszane potrzeby interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych. Burmistrz Gminy POLANA sporządza wstępną wersję budżetu, konsultując swoje wybory z większością radnych. Podejmowane konsultacje z radnymi nie są obligatoryjne z punktu widzenia przepisów prawa. Intencją przeprowadzanych konsultacji burmistrza z radnymi jest przygotowanie takiego kształtu budżetu, który podczas obrad Rady Miejskiej będzie z dużym prawdopodobieństwem uchwalony. Bowiem Rada Miejska, podczas obrad, zatwierdza przyjęcie zaprojektowanego przez burmistrza budżetu. Budżet Gminy zatwierdzany jest uchwałą budżetową przed rozpoczęciem kolejnego roku budżetowego.

Zdaniem J. Kalety, wciąż aktualnym mimo warunków w jakich było formułowane, przygotowywanie budżetu w sposób wskazany powyżej może wywołać następujące konsekwencje⁶⁰⁰:

- ograniczać działania organów w przewidywaniu przyszłych zdarzeń,
- powtarzanie błędnych decyzji podjętych w poprzednich okresach,
- wywołać zjawisko niegospodarności w niektórych gminach,
- ocenę dokonań na przewidywanym wykonaniu budżetu w roku poprzednim, bowiem ostateczne wyniki wykonania budżetu za dany okres podawane są dopiero w pierwszej połowie następnego roku budżetowego.

Należy zatem stwierdzić, że istnieją zasadne podstawy zastosowania w gminach BSC wraz z jego instrumentarium. Szczególne możliwości BSC, o których mowa w tezie pracy obejmują następujące cechy:

1. Kompleksowość:

- obejmuje wszystkie obszary funkcjonowania gmin,
- integruje funkcjonujące w organizacji różne techniki, narzędzia i metody rachunkowości zarządczej oraz zarządzania,
- łączy zarządzanie strategiczne z operacyjnym, oraz cele operacyjne ze strategicznymi,
- koncentruje się pomiarze dokonań za pomocą wskaźników finansowych i niefinansowych.

2. Umożliwianie lepszego zrozumienia strategii organizacji przez wszystkich pracowników,
3. Ukierunkowanie całej organizacji na realizację przyjętej przez nią strategii działania,
4. Określenie związków przyczynowo-skutkowych zachodzących w organizacji w różnych obszarach (perspektywach) działania,
5. Integrowanie celów różnych grup interesariuszy,
6. Zobligowanie do zastosowania mierników finansowych i niefinansowych w różnych obszarach działalności,
7. Umożliwienie bieżącej weryfikacji celów jednostki,
8. Poprawianie komunikacji pracowników, zmotywowanie ich do bardziej efektywnego działania.

⁶⁰⁰ Kaleta J. (1982), *Informator budżetowy*, PWE, Warszawa, s. 28.

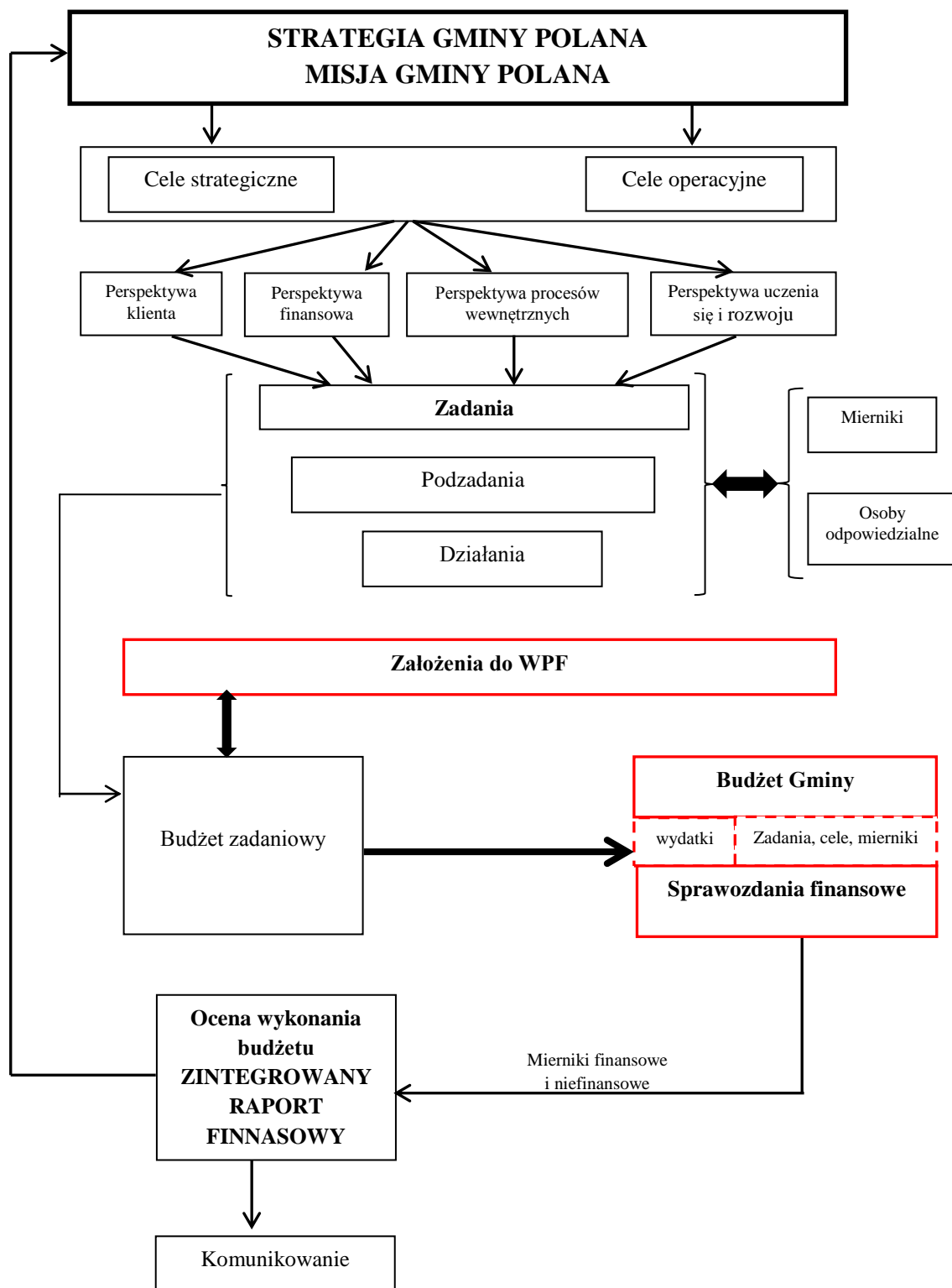
6.4. Zintegrowany raport finansowy jako narzędzie zarządzania i oceny pomiaru dokonań w gminie POLANA

Należy w tym miejscu podkreślić, jakie cechy powinien posiadać autorski zintegrowany raport finansowy, który będzie się odróżniał go od klasycznej wersji dotychczas wykorzystywanych instrumentów. Innymi słowy, zintegrowany raport finansowy będzie pozytywnie wpływał na funkcjonowanie Gminy. Atuty BSC są powszechnie znane, wśród nich znajdują się przede wszystkim: możliwość wykorzystania mierników finansowych i niefinansowych do oceny dokonań, integracja wszystkich obszarów działania gminy łącząc różne techniki, narzędzia i metody rachunkowości zarządczej oraz zarządzania, a także cele operacyjne ze strategicznymi

Nowy zintegrowany raport finansowy powinien przede wszystkim:

- pozwalać na sprawne planowanie kosztów zadań,
- pozwalać na sprawne planowanie wyników,
- zmniejszyć czasochłonność procesu planowania operacyjnego,
- pozwalać na pomiar dokonań nie tylko za pomocą mierników finansowych czy stopień wykonania budżetu, ale za pomocą miar niefinansowych,
- zapewniać powiązanie celów operacyjnych ze strategicznymi,
- ograniczać wpływ danych z budżetów z poprzednich lat na ustalanie budżetów bieżących,
- gwarantować jak największą aktualność danych w obowiązujących planach operacyjnych,
- zapewniać spójność planów operacyjnych z bieżącą strategią działania,
- zachęcać pracowników (menedżerów) do oszczędzania zasobów Gminy,
- zapewniać warunki oraz zachęty do dzielenia się wiedzą wewnątrz Gminy.

Podsumowując, Gmina stosując zintegrowany raport finansowy powinna zwiększyć elastyczność swojego działania w stosunku do sytuacji, w której wdrożony jest tradycyjny budżet oraz zapewnić wiarygodność sporządzanej wieloletniej prognozy finansowej. Jest to główny cel nowego modelu. Powyższe punkty nie wymagają odrębnych wyjaśnień, zostały już one wcześniej wskazane jako zalety stosowania BSC. Schemat proponowanego zintegrowanego raportu finansowego został przedstawiony na rysunku 23



Rysunek 23. Koncepcja zintegrowanego raportu finansowego dla Gminy POLANA.
Źródło: Opracowanie własne.

Zaproponowany autorski raport finansowy dla Gminy POLANA opiera się na koncepcji BSC. Cele strategiczne i operacyjne wywodzą się ze zdefiniowanej strategii. Ponadto są one sklasyfikowane w czterech perspektywach: perspektywie klienta, perspektywie finansowej, perspektywie procesów wewnętrznej oraz perspektywie uczenia się i rozwoju. Stanowi to podstawę do zaplanowania zadań, podzadań oraz działań, przypisaniu tym pozycjom odpowiednich mierników ich realizacji oraz osób odpowiedzialnych. Należy podkreślić, że pomiędzy zadaniami, podzadaniami i działaniami a miernikami i osobami odpowiedzialnymi występuje sprzężenie zwrotne. Wszystkie elementy powinny być poddawane weryfikacji i aktualizacji. Ponadto, klasyfikacja tych zagadnień wymaga wykorzystania budżetu zadaniowego, który będzie stanowił podstawę kalkulacji zadań niezbędnych do zdefiniowania założeń Wieloletniej Prognozy Finansowej, ale także budżetu Gminy (sprawozdania te zostały zaznaczone kolorem czerwonym, jako obligatoryjne elementy sprawozdawczości finansowej gmin). Ideą zaproponowanego raportu finansowego jest również występowanie sprzężenia zwrotnego pomiędzy budżetem zadaniowym i WPF. Następnie, dane uzyskane z kalkulacji na podstawie budżetu zadaniowego (uwzględniające cele strategiczne i operacyjne we wszystkich perspektywach) stanowią podstawę do sporządzenia sprawozdań finansowych: budżetu Gminy oraz sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Sprawozdania są poddawane ocenie za pomocą wcześniej zaplanowanych mierników finansowych i niefinansowych realizacji celów. W efekcie, dokonuje się integracja danych pochodzących z obligatoryjnych sprawozdań finansowych wraz z danymi pochodzącymi z BSC w postaci raportu finansowego. Informacje finansowe i niefinansowe wraz z przedstawieniem poziomu miernika, jego wartości docelowej powinna być komunikowana różnymi kanałami (wskazane w tabeli 49). Ocena wykonania budżetu jest podstawą do weryfikacji założeń strategicznych Gminy.

Ideą koncepcji zintegrowanego raportu finansowego jest wykorzystanie niezbędnych narzędzi użytecznych w procesie zarządzania oraz oceny dokonań. Raport ten zmniejsza asymetrię informacyjną redukując niepewność, zatem umożliwia także identyfikację i redukcję kosztów transakcyjnych.

Poniżej zostaną zaprezentowane elementy strategicznej karty wyników wraz z powiązaniem z innymi elementami modelu. Przedstawiona konstrukcja BSC została sporządzona w oparciu o dokumenty źródłowe przekazane Autorce przez Gminę oraz rozmowy z pracownikami Gminy, w tym Burmistrzem i Skarbnikiem. Warto podkreślić, że w badanej Gminie pomysł Autorki początkowo nie był przyjęty entuzjastycznie. Z czasem jednak, przeprowadzone rozmowy Autorki uświadomiły pracownikom pomijane aspekty

działania, istotne w celu realizacji strategii, jakie powinno się przyjąć oraz wskaźniki do ich pomiaru. Autorka ma też przekonanie, że proponowany zintegrowany raport finansowy zostanie wdrożony przez Gminę, a jego użyteczność zweryfikowana. Jednakże, z uwagi na fakt, iż wymaga to dużych zmian organizacyjnych i poniesienia nakładów finansowych, proces ten będzie realizowany w przyszłości. Dlatego też Autorka celowo zrezygnowała z dokładnego przedstawienia procesu sporządzania BSC w gminie POLANA.

Punktem wyjścia proponowanego modelu i najważniejszego elementu jest sformułowana misja/strategii gminy oraz jej cele. Działania Gminy POLANA ukierunkowane są na osiągnięcie sformułowanej wizji i koncentrować się będą na dwóch obszarach strategicznych, o których była już mowa w niniejszym rozdziale dysertacji⁶⁰¹: W ramach każdego obszaru strategicznego został określony cel strategiczny, wskazujący na kierunek postępowania w realizacji założonej wizji i misji gminy. Cele strategiczne w ramach poszczególnych obszarów urzeczywistniane będą poprzez wyodrębnione cele operacyjne, zawierające propozycje zadań i mierników ich realizacji, w ramach perspektywy klienta, finansowej, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju.

Należy podkreślić, że opracowane przez Gminę POLANA cele strategiczne stanowią odrębne cele, bez powiązań przyczynowo-skutkowych. Brak również wskazówek zapewniających osiągnięcie założonych celów. Zatem, wykorzystanie koncepcji BSC ma umożliwić skoordynowanie działań w najważniejszych obszarach funkcjonowania gminy oraz wskazać wpływ tych działań na poprawę przyjętego wskaźnika realizacji danego celu, ale także wypełnienia misji.

Zgodnie z koncepcją BSC, gmina przedstawiana jest z czterech obszarów (perspektyw) działania. Mają za zadanie wskazać istotę i kierunek działania danej perspektywy, poprzez odpowiedź na postawione pytania. Przedstawione poniżej pytania będą odnosić się do wielu gmin w Polsce i przedstawiają się one następująco:

W perspektywie klienta:

Kogo definiujemy jako naszego klienta? Jak powinniśmy być postrzegani przez naszych interesariuszy, aby osiągnąć naszą wizję? W jaki sposób tworzymy wartość dla klienta?

⁶⁰¹ Patrz s. 84-85.

Klienci w gminie zostali zdefiniowani jako:

- a) mieszkańcy,
- b) przedsiębiorcy,
- c) inne samorządy i agendy rządowe,
- d) instytucje finansowe,
- e) inne instytucje.

W perspektywie finansowej:

W jaki sposób kontrolując koszty możemy przyczynić się do zwiększenia wartości dla klienta?

Zwiększenie wartości dla klienta w tej perspektywie powinno się odbywać głównie poprzez:

- a) redukcję kosztów świadczonych usług przy zachowaniu jakości tych usług,
- b) zmniejszenie kosztów funkcjonowania gminy,
- c) zwiększenie dochodów własnych w wyniku wzrostu konkurencyjności gminy.

W perspektywie procesów wewnętrznych:

Które procesy strategiczne powinniśmy doskonalić, aby ograniczając koszty, osiągać satysfakcję naszym interesariuszom?

Należą do nich procesy w zakresie jakości i sprawności obsługi klienta, sprawności i jakości załatwiania spraw (np. wydawania decyzji), udzielania informacji klientom.

W perspektywie uczenia się i rozwoju:

W jaki sposób nasi ludzie muszą się uczyć, komunikować i współpracować, aby zrealizować naszą misję?

Źródła rozwoju upatruje się w kompetencjach pracowników, zniwelowanie „luki kompetencji” poprzez szkolenia zwiększające ich kluczowe umiejętności. Istotnym czynnikiem rozwoju jest wykorzystanie systemu motywacyjnego, który będzie sprzyjał utożsamianiu celów pracownika z celami gminy.

W dalszej części rozdziału przedstawione są charakterystyki poszczególnych perspektyw dla Gminy wraz z celami i ich miernikami. Z uwagi na fakt, że miary wyników

zaproponowane w poszczególnych perspektywach muszą być powiązane z wizją i strategią jednostki, zestawienie to ma charakter poglądowy, opracowane na podstawie przekazanych przez Gminę Autorce dokumentów.

Tabela 42. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie klienta

Cele ogólne	Miary osiągnięcia celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Wzrost jakości świadczonych usług	<ol style="list-style-type: none"> 1. Stopień satysfakcji klientów (ilości skarg i zażaleń zgłaszanych przez klientów): ✓ fachowość obsługi (kultura, wiedza i kompetencje pracowników), ✓ gotowość pomocy, ✓ organizacja obsługi klienta; 2. Wzrost liczby podmiotów gospodarczych działających na terenie gminy. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zapewnienie zintegrowanej infrastruktury informatycznej. 2. Opracowanie procedur załatwiania spraw w urzędzie. 3. Zapewnienie pracownikom Urzędu odpowiednich warunków pracy, w tym m.in. szybkiego dostępu do informacji, również z innych komórek Urzędu. 4. Zwiększanie dostępności usług publicznych. 5. Utrzymanie i pozyskiwanie nowych klientów. 6. Promocja gminy. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Szkolenia dla pracowników mających na celu rozwój umiejętności i kompetencji kadry urzędu gminy. 2. Rozpoznanie źródeł wartości dla klienta. 3. Podnoszenie poziomu wiedzy mieszkańców o regionie i gminie. 4. Stworzenie bazy informacji gospodarczych dla przedsiębiorców. 5. Bezpłatne doradztwo w zakresie zakładania działalności gospodarczej oraz pozyskiwania środków z funduszy strukturalnych na zakładanie i rozwój działalności gospodarczej. 6. Ułatwienia administracyjno-organizacyjne dla przedsiębiorców. 7. Informowanie przedsiębiorców o możliwości refundowania kosztów stworzenia nowych miejsc pracy. 8. Wspieranie współpracy międzygminnej, międzyregionalnej, międzynarodowej.
Minimalizacja czasu i kosztu obsługi klienta ⁶⁰²	<ol style="list-style-type: none"> 1. Czas realizacji usługi. 2. Wzrost liczby powiadomień o zagrożeniach (sms, strona internetowa, mapa zagrożeń). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zagwarantowanie łatwego i szybkiego dostępu do niezbędnych i zawsze aktualnych informacji. 2. Wzrost dostępności usług świadczonych przez Internet. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Uczestnictwo w programie „Budowa Zintegrowanego Systemu e-Usług Publicznych Województwa Łódzkiego (Wrota Regionu Łódzkiego). 2. Ciągła aktualizacja zagrożeń.

Źródło: Opracowanie własne.

⁶⁰² Zarówno w samym gmachu Gminy jak i czasu wydania decyzji administracyjnej, pozwoleń itp.

Tabela 43. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie finansowej

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Wzrost dochodów budżetowych gminy	<ol style="list-style-type: none"> Wskaźnik dynamiki dochodów gminy. Wskaźnik udziału dochodów własnych w dochodach ogółem. Wzrost dochodów gminy z podatku CIT. Wzrost dochodów gminy z podatku PIT. 	<ol style="list-style-type: none"> Ulgi i zwolnienia podatkowe dla podmiotów otwierających po raz pierwszy działalność gospodarczą na terenie gminy. Ulgi podatkowe dla firm tworzących nowe miejsca pracy na terenie gminy. Spadek bezrobocia. 	<ol style="list-style-type: none"> Promocja gminy jako atrakcyjne miejsce do mieszkania i prowadzenia działalności gospodarczej.
Redukcja kosztów (wydatków)	<ol style="list-style-type: none"> Obniżenie jednostkowego kosztu wykonania usługi. Wydatki ogółem na jednego mieszkańca. Wydatki inwestycyjne przypadające na jednego mieszkańca. Wskaźnik dynamiki wydatków. Udział przychodów na jednego mieszkańca. 	<ol style="list-style-type: none"> Redukcja kosztów z kosztownych ręcznie sterowanych kanałów (obsługa w gminie) na rzecz internetowych. Obniżka kosztów operacyjnych – ogólnoadministracyjnych. 	<ol style="list-style-type: none"> Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego. Obniżenie kosztów funkcjonowania gminy.
Zwiększenie wykorzystania aktywów	<ol style="list-style-type: none"> Wydażność wykorzystania zasobów. Wskaźnik wydatków inwestycyjnych. Stopa zwrotu z kapitału intelektualnego. 	<ol style="list-style-type: none"> Podwyższanie kwalifikacji pracowników. Efektywne planowanie inwestycji. 	<ol style="list-style-type: none"> Analiza procesów i działań w Gminie. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego.
Przestrzeganie zasad gospodarki finansowej	<ol style="list-style-type: none"> Wskaźnik obsługi zadłużenia. Wskaźnik wykonania budżetu. Wskaźnik poprawności kalkulacji zadań budżetowych. Wskaźnik zgodności WPF z celami strategicznymi. Ocena audytu wewnętrznego. 	<ol style="list-style-type: none"> Sukcesywne zwiększenie udziału dochodów własnych. Powiązanie strategii z WPF oraz budżetem Gminy. 	<ol style="list-style-type: none"> Terminowe spłaty zobowiązań. Negocjowanie dłuższych terminów płatności. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego. Dokładne kalkulacje zadań Gminy. Planowanie zadań audytorowi.

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 44. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie procesów wewnętrznych

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Doskonalenie systemu zarządzania	<ol style="list-style-type: none"> Odsetek procedur zaktualizowanych. Redukcja kosztu wykonania poszczególnych zadań. Minimalizacja kosztów realizacji procesów wewnętrznych. 	<ol style="list-style-type: none"> Zapewnienie ciągłej aktualizacji procedur. 	<ol style="list-style-type: none"> Opracowanie i aktualizacja istniejących procedur. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej i budżetu zadaniowego.
Poprawa zintegrowanej infrastruktury informatycznej	<ol style="list-style-type: none"> Stopień korzystania z e-usług. 	<ol style="list-style-type: none"> Utrzymanie sprawnego systemu teleinformatycznego. Rozwój technologii wspierających działania ratownicze, jak również ostrzegających o nadchodzących zagrożeniach (system powiadamiania SMS, centralne sterowanie syrenami). 	<ol style="list-style-type: none"> Uruchomienie alternatywnych dostępów do informacji (np. poprzez e-mail).

Szybkie tempo powstania nowych inwestycji	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wzrost wydawanych pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności gospodarczych. 2. Wzrost wydawanych zezwoleń na prowadzenie działalności. 3. Wzrost zagospodarowania powierzchni terenów inwestycyjnych. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pozyskanie dofinansowania do planowanych inwestycji. 2. Identyfikacja oczekiwań lokalnych przedsiębiorców oraz preferowanych przez nich zawodów. 3. Informowanie przedsiębiorców o możliwości refundowania kosztów stworzenia nowych miejsc pracy. 4. Wspieranie współpracy międzygminnej, międzyregionalnej, międzynarodowej. 5. Ulgi i zwolnienia podatkowe dla podmiotów otwierających po raz pierwszy działalność gospodarczą na terenie Gminy. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bieżąca aktualizacja planów zagospodarowania przestrzennego. 2. Stworzenie „Studium Uwarunkowań i Kierunków Zagospodarowania Przestrzennego Gminy POLANA”. 3. Wykup gruntów pod drogi dojazdowe do terenów inwestycyjnych. 4. Uzbrojenie terenów pod inwestycje. 5. Doradztwo dla przedsiębiorców z zakresu pozyskiwania środków z funduszy strukturalnych na zakładanie i rozwój działalności gospodarczej. 6. Aktywna promocja oferty inwestycyjnej Gminy.
Wyzsza opłacalność produkcji rolnej	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wzrost liczby pozwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarczą w rolnictwie. 2. Wzrost grup producenckich, gospodarstw ekologicznych produkujących zdrową żywność. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Stworzenie warunków do powstania przetwórstwa rolnego, wysokotowarowa produkcja. 2. Stworzenie warunków do powstania grup producenckich, gospodarstw specjalistycznych. 3. Wprowadzenie nowoczesnych odmian roślin uprawnych i ras zwierząt hodowlanych, nowych technologii uprawy i hodowli w rolnictwie. 4. Regulacja stosunków wodnych na gruntach rolnych. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Przekazywanie uzbrojonych terenów inwestorom w celu budowy małych zakładów przetwórstwa rolnego. 2. Działania mające na celu zwiększenie powierzchni poszczególnych gospodarstw rolnych. 3. Udzielenie pomocy organizacyjnej w zakresie wymiany/zamiany i scalania gruntów w celu powstania ok. 20 gospodarstw rolnych o areale minimum 30 ha. 4. Przeprowadzenie szkoleń dotyczących funkcjonowania grup producenckich, wyjazdy do funkcjonujących grup, których członkowie są właścicielami lub współwłaścicielami zakładów przetwórczych. 5. Zapewnienie dostępu wszystkich zainteresowanych osób do informacji dotyczących nowoczesnych technologii w rolnictwie. 6. Dofinansowanie wyjazdów rolników na wyjazdy specjalistyczne, targi, prezentacje. 7. Udzielenie dotacji z budżetu gminy na konserwację i naprawę urządzeń melioracyjnych. 8. Promowanie ekologicznej produkcji rolniczej.

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 45. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie wiedzy i rozwoju

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Zwiększenie poziomu identyfikowania się pracowników z celami Gminy	<ol style="list-style-type: none"> 1. Rotacja kluczowych pracowników. 2. Wskaźnik zadowolenia pracowników. 3. Odsetek pracowników, którzy znają i rozumieją wizję Gminy. 4. Stopień znajomości strategii przez pracowników. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Włączanie pracowników w ustalanie celów, strategię gminy. 2. Budowanie i utrzymywanie właściwych relacji interpersonalnych między pracownikami. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zapewnienie efektywnego systemu motywacyjnego 2. Tworzenie ścieżek kariery. 3. Szkolenia i rozwój dopasowany do misji. 4. Badanie ankietowe satysfakcji pracowników.
Efektywny system motywowania	<ol style="list-style-type: none"> 1. Poziom zaangażowania pracowników. 2. Odsetek projektów, w których system motywacyjny powiązany jest z efektami projektu. 3. Wydajność pracowników. 4. Odsetek projektów, które zostały zrealizowane w planowanym czasie. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kształtowanie świadomości wpływu działań pracowników na obraz całej Gminy. 2. Kształtowanie postawy dbania o zasoby, jakimi dysponują w Gminie. 3. Wzrost zaangażowania pracowników. 4. Zwiększenie kreatywności, samodzielności, inicjatyw w realizacji zadań. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tworzenie ścieżek kariery. 2. Opracowanie oceny pracowniczej gwarantującej osobistą korzyść ze zwiększonego zaangażowania w procesie realizacji zadań. 1. Informacja współpracowników o podjętych inicjatywach. 2. Powiązanie systemu motywacyjnego z zaangażowaniem pracowników. 3. Badanie ankietowe dotyczące zaangażowania pracowników.
Zwiększenie potencjału kadrowego	<ol style="list-style-type: none"> 1. Odsetek pracowników, którzy zdobyli pożądaną kwalifikację. 2. Odsetek pracowników, którzy uczestniczyli w szkoleniach. 3. Stopień realizacji planu szkoleń wynikającego z podnoszenia kwalifikacji zawodowych. 4. Koszty podnoszenia kwalifikacji; 5. Diagnoza i ocena kompetencji zawodowych. 	Zapewnienie wykwalifikowanej kadry	<ol style="list-style-type: none"> 1. Diagnoza potencjału pracowników. 2. Określenie minimum umiejętności i kompetencji poświadczanych dla poszczególnych stanowisk pracy. 3. Dostosowanie programów szkoleniowych do indywidualnych potrzeb wszystkich pracowników. 4. Zwiększenie dostępu do baz wiedzy. 5. System motywacyjny obejmujący szkolenia pracowników. 6. Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami. 7. Ocena pracowników – dokonanych postępów.
Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wzrost liczby pracowników gminy korzystających z baz wiedzy. 2. Odsetek pracowników posiadający możliwość korzystania z baz danych i sieci informatycznych. 3. Stopień wykorzystania nowych narzędzi informatycznych. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zagwarantowanie wszystkim pracownikom dostępu do kluczowych informacji i baz danych. 2. Zacieśnienie współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kontrola aktualności i funkcjonalności baz danych oraz wykorzystania systemów informatycznych. 2. Szkolenia pracowników z możliwości wykorzystania baz wiedzy i sieci informatycznych. 3. Badanie ankietowe funkcjonalności i wykorzystania baz wiedzy i sieci informatycznych oraz dostępu do nich.

Zwiększenie wydajności sieci informatycznej oraz dostęp do niej	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kompletność baz danych wspomagających podejmowanie decyzji. 2. Wydajność wykorzystania systemów informatycznych w realizacji zadań. 	Zagwarantowanie wszystkim pracownikom dostępu do kluczowych informacji i baz danych.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Udoskonalanie funkcjonalności systemów i aktualizacja baz wiedzy.
---	---	--	--

Źródło: Opracowanie własne.

II. Lepsze warunki życia mieszkańców Gminy, szczególnie osób o niskich poziomie dochodu, poprzez wzmacnianie i wykorzystywanie endogenicznych potencjałów gminy oraz współpracy w wymiarze lokalnym i regionalnym.

Tabela 46. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie klienta

Cele ogólne	Miary osiągnięcia celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Wzrost jakości świadczonych usług	<ol style="list-style-type: none"> 1. Stopień satysfakcji ogólnej klientów obejmują: <ul style="list-style-type: none"> ✓ fachowość obsługi (kultura, wiedza i kompetencje pracowników), ✓ gotowość pomocy, ✓ organizacja obsługi klienta. 2. Wzrost liczby podmiotów gospodarczych działających na terenie gminy. 3. Czas realizacji usługi. 4. Wzrost liczby powiadomień o zagrożeniach (sms, strona internetowa, mapa zagrożeń). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zapewnienie holistycznej, elastycznej i sprawnej infrastruktury informatycznej. 2. Opracowanie procedur załatwiania spraw w urzędzie. 3. Zapewnienie pracownikom Urzędu odpowiednich warunków pracy, w tym m.in. szybkiego dostępu do informacji, również z innych komórek Urzędu. 4. Wzrost dostępności usług świadczonych przez Internet. 5. Zwiększanie dostępności usług publicznych 6. Promocja Gminy. 7. Stworzenie lokalnego produktu markowego. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Szkolenia dla pracowników mających na celu rozwój umiejętności i kompetencji kadry urzędu Gminy. 2. Podnoszenie poziomu wiedzy mieszkańców o regionie i Gminie. 3. Udział w regionalnych i ogólnopolskich wydarzeniach promocyjnych 4. Wspieranie współpracy międzygminnej, międzyregionalnej, międzynarodowej.
Zwiększenie atrakcyjności mieszkaniowej gminy	<ol style="list-style-type: none"> 1. Poziom realizacji programu związanego z ochroną środowiska 2. Wzrost liczby mieszkańców. 3. Wzrost liczby oddanych do użytkowania nowych budynków mieszkalnych w Gminie. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Efektywne egzekwowanie prawa oodnośnie zanieczyszczeń powietrza. 2. Wprowadzenie ograniczeń w hodowli zwierząt na obszarach o zwartej zabudowie. 3. Stworzenie warunków dostępu do Internetu na całym obszarze Gminy. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wprowadzenie przepisów pozwalających na egzekucję uchwały śmieciowej. 2. Promocja zachowań proekologicznych. 3. Comiesięczne kontrole gospodarstw rolnych na terenie o zwartej zabudowie. 4. Dostęp bezpłatny do Internetu w centrach miejscowości na terenie Gminy.
Tworzenie warunków do poprawy jakości życia osób i rodzin zagrożonych marginalizacją (osoby starsze, bezrobotne)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Spadek liczby mieszkańców Gminy korzystających z pomocy społecznej. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Przeciwdziałanie wykluczeniu społecznemu osób starszych i mniej zamożnych. 2. Dostosowanie oferty edukacyjnej do potrzeb rynku pracy. 	<p>Promowanie aktywności osób, rodzin i środowiska lokalnego.</p>

Podniesienie jakości edukacji na terenie Gminy	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wzrost poziomu edukacji szkolonej. 2. Wzrost uczestnictwa uczniów Szkół Podstawowych w konkursach powiatowych, krajowych. 3. Wzrost liczby dzieci objętych wychowaniem przedszkolnym poniżej 3 roku życia. 4. Wzrost wykorzystania obiektów sportowych (Orlik, hala sportowa, skatepark, siłownia na świeżym powietrzu, stadion) przez dzieci młodzież szkolną. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Podnoszenie standardu miejskiej infrastruktury edukacyjnej. 	<ol style="list-style-type: none"> 2. Modernizacja bazy oświatowej (doposażenie szkół, remonty budynków). 3. Realizacje projektów z udziałem międzynarodowych partnerów.
Poprawa stanu bezpieczeństwa publicznego	<ol style="list-style-type: none"> 1. Spadek liczby przestępstw, kradzieży i wykroczeń na terenie Gminy. 2. Spadek liczby wypadków drogowych na terenie Gminy. 3. Wzrost uczestników programów edukacyjnych w zakresie bezpieczeństwa w Internecie, z dopalaczami i alkoholem. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zapewnienie bezpieczeństwa obiektów komunalnych. 2. Poprawa infrastruktury drogowej. 3. Działania w zakresie poprawy bezpieczeństwa dzieci i młodzieży oraz przeciwdziałanie patologiom. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Okresowa ocena pracy policji przez Radę Gminy. 2. Publikowanie w lokalnej prasie artykułów propagujących podejmowanie inicjatyw społecznych mających na celu przeciwdziałanie przestępczości. 3. Zwiększenie etatów policyjnych. 4. Systematyczne podnoszenie wiedzy nauczycieli na temat uzależnień oraz organizacja warsztatów profilaktycznych dla rodziców, dzieci i młodzieży. 5. Systematyczna aktualizacja mapy zagrożeń i weryfikacja zgłoszeń.
Poprawa warunków do rekreacji i wypoczynku	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wzrost liczby uczestników w imprezach sportowo-rekreacyjnych. 2. Wzrost wykorzystania obiektów sportowo i rekreacyjnych. 3. Wzrost liczby uczestników imprez kulturalnych. 4. Poziom zadowolenia turystów i mieszkańców –korzystających z oferty czasu wolnego. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zbudowanie zalewu na rzece. 2. Modernizacja stadionu w Gminie. 3. Poprawa infrastruktury technicznej i drogowej. 4. Poprawa istniejącej infrastruktury sportowo-rekreacyjnej. 5. Kulturowanie tradycji dziedzictwa kulturowego. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Opracowanie projektu zalewu na rzece. 2. Prowadzenie stałych działań promocyjnych – kontakty zewnętrzne (media, biura turystyczne, stowarzyszenia, centra informacji turystycznej). 3. Rozwój edukacji w zakresie świadczenia usług rekreacyjno-turystycznych. 4. Aktualizacja strony internetowej prezentującą aktualną oferty rekreacyjno-turystycznej.
Ochrona i poprawa środowiska naturalnego i infrastruktury na terenie Gminy	<ol style="list-style-type: none"> 1. Odsetek gospodarstw domowych korzystającej z kanalizacji sieciowej, wodociągów sieciowych. 2. Wzrost liczby przydomowych oczyszczalni ścieków. 3. Długość wybudowanej/zmodernizowanej sieci wodociągowej. 4. Ilość wybudowanych/zmodernizowanych oczyszczalni ścieków. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Budowa kanalizacji na każdej wsi. 2. Budowa lokalnych sieci kanalizacyjnych, przydomowych oczyszczalni ścieków na terenach o rozproszony zabudowie, tworzących lokalne sieci kanalizacyjne. 3. Dokończenie budowy sieci wodociągowej. 4. Rozbudowa stacji uzdatniania wody. 5. Modernizacja dróg gminnych i budowa chodników. 6. Budowa i oczyszczanie systemów rowów odwodnieniowych. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Opracowanie koncepcji skanalizowania obszarów wiejskich i sporządzenie dokumentacji dotyczącej budowy sieci kanalizacyjnej.

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 47. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie finansowej

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Wzrost dochodów budżetowych gminy	1. Wskaźnik dynamiki dochodów gminy. 2. Wskaźnik udziału dochodów własnych w dochodach ogółem. 3. Wzrost dochodów gminy z podatku CIT. 4. Wzrost dochodów gminy z podatku PIT.	1. Ulgi i zwolnienia podatkowe dla podmiotów otwierających po raz pierwszy działalność gospodarczą na terenie gminy. 2. Ulgi podatkowe dla firm tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy. 3. Spadek bezrobocia.	1. Promocja gminy jako atrakcyjne miejsce do mieszkania i prowadzenia działalności gospodarczej.
Redukcja kosztów (wydatków)	1. Obniżenie jednostkowego kosztu wykonania usługi. 2. Wydatki ogółem na jednego mieszkańca. 3. Wydatki inwestycyjne przypadające na jednego mieszkańca. 4. Wskaźnik dynamiki wydatków. 5. Udział przychodów na jednego mieszkańca.	1. Redukcja kosztów z kosztownych ręcznie sterowanych kanałów (obsługa w Gminie) na rzecz internetowych. 2. Obniżka kosztów operacyjnych – ogólnoadministracyjnych.	1. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego. 2. Obniżenie kosztów funkcjonowania Gminy.
Zwiększenie wykorzystania aktywów	1. Wydajność wykorzystania zasobów. 2. Wskaźnik wydatków inwestycyjnych. 3. Stopa zwrotu z kapitału intelektualnego.	1. Podwyższanie kwalifikacji pracowników. 2. Efektywne planowanie inwestycji.	1. Analiza procesów i działań w Gminie. 2. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego.
Przestrzeganie zasad gospodarki finansowej	1. Wskaźnik obsługi zadłużenia. 2. Wskaźnik wykonania budżetu. 3. Wskaźnik poprawności kalkulacji zadań budżetowych. 4. Wskaźnik zgodności WPF z celami strategicznymi. 5. Ocena audytu wewnętrznego.	1. Sukcesywne zwiększenie udziału dochodów własnych. 2. Powiązanie strategii z WPF oraz budżetem Gminy.	1. Terminowe spłaty zobowiązań. 2. Negocjowanie dłuższych terminów płatności. 3. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego. 4. Dokładne kalkulacje zadań Gminy. 5. Planowanie zadań audytorowi.

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 48. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie procesów wewnętrznych

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Doskonalenie systemu zarządzania	1. Odsetek procedur zaktualizowanych. 2. Redukcja kosztu wykonania poszczególnych zadań. 3. Minimalizacja kosztów realizacji procesów wewnętrznych.	1. Zapewnienie ciągłej aktualizacji procedur.	1. Opracowanie i aktualizacja istniejących procedur. 2. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej i budżetu zadaniowego.
Poprawa zintegrowanej infrastruktury informatycznej	1. Stopień korzystania z e-usług.	1. Utrzymanie sprawnego systemu teleinformatycznego. 2. Rozwój technologii wspierających działania ratownicze, jak również ostrzegających o nadchodzących zagrożeniach (system powiadamiania SMS, centralne sterowanie syrenami).	1. Uruchomienie alternatywnych dostępów do informacji (np. poprzez e-mail).

Szybkie tempo powstania nowych inwestycji	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wzrost wydawanych pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności gospodarczych; 2. Wzrost wydawanych zezwoleń na prowadzenie działalności. 3. Wzrost zagospodarowania powierzchni terenów inwestycyjnych. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pozyskanie dofinansowania do planowanych inwestycji. 2. Identyfikacja oczekiwań lokalnych przedsiębiorców oraz preferowanych przez nich zawodów. 3. Informowanie przedsiębiorców o możliwości refundowania kosztów stworzenia nowych miejsc pracy. 4. Wspieranie współpracy międzygminnej, międzyregionalnej, międzynarodowej. 5. Ulgi i zwolnienia podatkowe dla podmiotów otwierających po raz pierwszy działalność gospodarczą na terenie Gminy. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bieżąca aktualizacja planów zagospodarowania przestrzennego. 2. Stworzenie „Studium Uwarunkowań i Kierunków Zagospodarowania Przestrzennego Gminy ABC”. 3. Wykup gruntów pod drogi dojazdowe do terenów inwestycyjnych. 4. Uzbrojenie terenów pod inwestycje. 5. Doradztwo dla przedsiębiorców z zakresu pozyskiwania środków z funduszy strukturalnych na zakładanie i rozwój działalności gospodarczej. 6. Aktywna promocja oferty inwestycyjnej Gminy.
Wyzsza opłacalność produkcji rolnej	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wzrost liczny pozwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarczą w rolnictwie. 2. Wzrost grup producenckich, gospodarstw ekologicznych produkujących zdrową żywność. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Stworzenie warunków do powstania przetwórstwa rolnego, wysokotowarowa produkcja. 2. Stworzenie warunków do powstania grup producenckich, gospodarstw specjalistycznych. 3. Wprowadzenie nowoczesnych odmian roślin uprawnych i ras zwierząt hodowlanych, nowych technologii uprawy i hodowli w rolnictwie. 4. Regulacja stosunków wodnych na gruntach rolnych. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Przekazywanie uzbrojonych terenów inwestorom w celu budowy małych zakładów przetwórstwa rolnego. 2. Działania mające na celu zwiększenie powierzchni poszczególnych gospodarstw rolnych. 3. Udzielenie pomocy organizacyjnej w zakresie wymiany/zamiany i scalania gruntów w celu powstania ok. 20 gospodarstw rolnych o areale minimum 30 ha. 4. Przeprowadzenie szkoleń dotyczących funkcjonowania grup producenckich, wyjazdy do funkcjonujących grup, których członkowie są właścicielami lub współwłaścicielami zakładów przetwórczych. 5. Zapewnienie dostępu wszystkich zainteresowanych osób do informacji dotyczących nowoczesnych technologii w rolnictwie. 6. dofinansowanie wyjazdów rolników na wyjazdy specjalistyczne, targi, prezentacje. 7. Udzielenie dotacji z budżetu gminy na konserwację i naprawę urządzeń melioracyjnych. 8. Promowanie ekologicznej produkcji rolniczej.

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 49. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie wiedzy i rozwoju

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Zwiększenie poziomu identyfikowania się pracowników z celami Gminy	<ol style="list-style-type: none"> 1. Rotacja kluczowych pracowników. 2. Wskaźnik zadowolenia pracowników. 3. Odsetek pracowników, którzy znają i rozumieją wizję gminy. 4. Stopień znajomości strategii przez pracowników. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Włączanie pracowników w ustalanie celów, strategię gminy. 2. Budowanie i utrzymywanie właściwych relacji interpersonalnych między pracownikami. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zapewnienie efektywnego systemu motywacyjnego. 2. Tworzenie ścieżek kariery 3. Szkolenia i rozwój dopasowany do misji. 4. Badanie ankietowe satysfakcji pracowników.
Efektywny system motywowania	<ol style="list-style-type: none"> 1. Poziom zaangażowania pracowników. 2. Odsetek projektów, w których system motywacyjny powiązany jest z efektami projektu. 3. Wydajność pracowników. 4. Odsetek projektów, które zostały zrealizowane w planowanym czasie. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kształtowanie świadomości wpływu działań pracowników na obraz całej gminy. 2. Kształtowanie postawy dbania o zasoby, jakimi dysponują w Gminie. 3. Wzrost zaangażowania pracowników. 4. Zwiększenie kreatywności, samodzielności, inicjatyw w realizacji zadań. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tworzenie ścieżek kariery. 2. Opracowanie oceny pracowniczej gwarantującej osobistą korzyść ze zwiększonego zaangażowania w procesie realizacji zadań. 3. Informacja współpracowników o podjętych inicjatywach. 4. Powiązanie systemu motywacyjnego z zaangażowaniem pracowników. 5. Badanie ankietowe dotyczące zaangażowania pracowników.
Zwiększenie potencjału kadrowego	<ol style="list-style-type: none"> 1. Odsetek pracowników, którzy zdobyli pożądane kwalifikacje. 2. Odsetek pracowników, którzy uczestniczyli w szkoleniach. 3. Stopień realizacji planu szkoleń wynikającego z podnoszenia kwalifikacji zawodowych. 4. Koszty podnoszenia kwalifikacji; 5. Diagnoza i ocena kompetencji zawodowych. 	Zapewnienie wykwalifikowanej kadry	<ol style="list-style-type: none"> 1. Diagnoza potencjału pracowników. 2. Określenie minimum umiejętności i kompetencji pożądanych dla poszczególnych stanowisk pracy. 3. Dostosowanie programów szkoleniowych do indywidualnych potrzeb wszystkich pracowników. 4. Zwiększenie dostępu do baz wiedzy. 5. System motywacyjny obejmujący szkolenia pracowników. 6. Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami. 7. Ocena pracowników – dokonanych postępów.
Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wzrost liczby pracowników gminy korzystających z baz wiedzy. 2. Odsetek pracowników posiadający możliwość korzystania z baz danych i sieci informatycznych. 3. Stopień wykorzystania nowych narzędzi informatycznych. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zagwarantowanie wszystkim pracownikom dostępu do kluczowych informacji i baz danych. 2. Zacieśnienie współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kontrola aktualności i funkcjonalności baz danych oraz wykorzystania systemów informatycznych. 2. Szkolenia pracowników z możliwości wykorzystania baz wiedzy i sieci informatycznych. 3. Badanie ankietowe funkcjonalności i wykorzystania baz wiedzy i sieci informatycznych oraz dostępu do nich.

Zwiększenie wydajności sieci informatycznej oraz dostęp do niej	1. Kompletność baz danych wspomagających podejmowanie decyzji; 2. Wydajność wykorzystania systemów informatycznych w realizacji zadań .	Zagwarantowanie wszystkim pracownikom dostępu do kluczowych informacji i baz danych.	1. Udoskonalanie funkcjonalności systemów i aktualizacja baz wiedzy.
---	--	--	--

Źródło: Opracowanie własne.

Na podstawie wskazanych celów Gminy i mierników ich realizacji stworzona może zostać mapa strategii dla Gminy POLANA, bowiem zawarte w niniejszej pracy cele strategiczne wskazują powiązania przyczynowo-skutkowe zachodzące pomiędzy celami głównymi zdefiniowanymi w poszczególnych perspektywach dla każdego celu strategicznego.

Uszczegółowieniem powyższych tabel jest tabela 49, która zawiera wykaz wskaźników wraz z jej definicjami, pożądany poziom każdego wskaźnika, częstotliwość pomiaru oraz monitorowania, miejsce zbierania informacji, osoby odpowiedzialne za poziom wskaźnika oraz miejsce komunikowania wyników.

Tabela 50. Wykaz mierników dokonań dla Gminy Polana w perspektywie klienta, finansowej, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju

Cel	Miernik	Definicja miernika	Źródło gromadzenia danych	Pożądany poziom wskaźnika	Częstotliwość pomiaru	Częstotliwość monitorowania	Osoba odpowiedzialna za poziom realizacji miernika	Miejsce komunikowania wyników
Perspektywa klienta								
Wzrost jakości świadczonych usług	Stopień satysfakcji ogólnej klientów obejmują ✓ fachowość obsługi (kultura, wiedza i kompetencje pracowników) ✓ gotowość pomocy ✓ organizacja obsługi klienta	Ilość skarg zgłaszanych przez klientów Gminy w stosunku do ilości usług wykonanych ogółem w analogicznym okresie	papierowe i internetowe badania ankietowe klientów ⁶⁰³ (możliwość wypełnienia więcej niż jeden raz), badanie „jakości” pracowników.	100	Ciągły pomiar	Raz na dwa miesiące	Kadra zarządzająca ⁶⁰⁴	Urząd Miejski, Internet
	Wzrost liczby podmiotów gospodarczych działających na terenie gminy	[Liczba podmiotów gospodarczych zarejestrowanych na terenie Gminy w badanym okresie w stosunku do łącznej liczby podmiotów zarejestrowanych na terenie Gminy]*100%	CEIDG, GUS, PUP, analizę utraty klientów, <i>Benchmarking</i> zewnętrzny	3% co rok	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Burmistrz Gminy	Urząd Miejski

⁶⁰³ Wśród najbardziej popularnych modeli, stanowiących podstawę ankietowych badań satysfakcji klientów można wymienić dwa modele. Model Servqual przeznaczony do mierzenia percepcji jakości usług za pomocą kwestionariusza ankiety, który obejmował dwadzieścia dwa kryteria jakości usług, zgrupowane w obrębie pięciu wymiarów jakości usług. Autorzy modelu Servqual podkreślają, że należy stosować ciągły proces usprawnień w oparciu o wyniki pomiaru satysfakcji klientów, włączając w proces udoskonalania jakości wszystkich pracowników oraz budowanie systemu otwartej, odpornej na zniekształcenia komunikacji. Drugi modelem, oraz Model Europejskiego Indeksu Satysfakcji Klientów (ang. European Customer Satisfaction Index), który został opracowany w celu zaproponowania europejskim organizacjom jednolitej metodyki pomiaru satysfakcji i lojalności klientów dający możliwość dokonywania porównań branżowych oraz monitorowania rocznych zmian analizowanych wskaźników. Jest to wspólny standard europejski do pomiaru satysfakcji klientów stworzony przez organizację EPSI Rating wraz z IFCF (International Foundation for Customer Focus) we współpracy z EFQM (European Foundation for Quality Management) oraz EOQ (European Organisation for Quality). Por. Hill N., Alexander J. (2003), *Pomiar satysfakcji i lojalności klientów*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków, 331-333.

⁶⁰⁴ Kadra zarządzająca rozumiana jest w niniejszym opracowaniu jako kierownicy jednostek organizacyjnych, referatów odpowiedzialni za realizację usługi czy wykonanie zadania oraz organy najwyższe czyli burmistrz.

	Czas realizacji usługi	Czas od momentu złożenia wniosku do momentu wydania decyzji	Kadra zarządzająca	Krótszy czas o 10% od ustawowego terminu	Ciągły	Raz na dwa miesiące	Kadra zarządzająca	
	Wzrost liczby powiadomień o zagrożeniach (sms, strona internetowa, mapa zagrożeń)	[Liczba powiadomień <i>via sms</i> , strona internetowa w stosunku do liczby zgłoszonych zagrożeń występujących w Gminie]*100%	Referat Planowania Przestrzennego, Referat Ogólny, ZWiK	Docelowy wskaźnik na poziomie 80%	Ciągły	Raz na dwa miesiące	Referat Planowania Przestrzennego, Referat Ogólny, ZWiK,	Strony internetowe Gminy oraz ZWiK, Urząd Miejski
Zwiększenie atrakcyjności mieszkaniowej gminy	Poziom realizacji programu związanego z ochroną środowiska	[Zrealizowana część programu w stosunku do planowanej realizacji]*100%	Referat Gospodarki Komunalnej	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kierownik Referatu Gospodarki Komunalnej	
	Wzrost liczby mieszkańców	[Liczba mieszkańców w badanym okresie w stosunku do liczby mieszkańców w okresie poprzednim]*100%	Stanowisko ds. Ewidencji Ludności, GUS, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	0,5%	Ciągły	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca	
	Wzrost liczby oddanych do użytkowania nowych budynków mieszkalnych w Gminie	Liczba wydanych decyzji o podatku od nieruchomości badanym okresie w stosunku do liczby decyzji o podatku od nieruchomości w poprzednim okresie	Referat Budżetu i Finansów, GUS, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	3% rocznie	Ciągły	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca	
Tworzenie warunków do poprawy jakości życia osób i rodzin zagrożonych marginalizacją (osoby starsze, bezrobotne)	Spadek liczby mieszkańców Gminy korzystających z pomocy społecznej	[Liczba rodzin w Gminie korzystających z pomocy społecznej w badanym okresie w stosunku do liczby rodzin w Gminie korzystających z pomocy w poprzednim okresie]*100%	Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej, GUS, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	Spadek o 3%	Ciągły	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca	MOPS, Urząd Miejski

Podniesienie jakości edukacji na terenie Gminy	Wzrost poziomu edukacji szkolonej	[Średnia wyników egzaminów na zakończenie szkoły podstawowej w Gminie w badanym okresie stosunku do średniej wyników egzaminów na zakończenie szkoły podstawowej w Gminie w poprzednim okresie]*100%	Okręgowa Komisja Egzaminacyjna	Wzrost co roku o 5%	Raz do roku	Raz do roku	Dyrektor Szkoły Podstawowej, Referat ds. Oświaty, Zastępca Burmistrza Gminy	Szkoła Podstawowa, Urząd Miejski
	Wzrost uczestnictwa uczniów Szkół Podstawowych w konkursach powiatowych, krajowych	[liczba uczestników w badanym okresie w stosunku do liczby uczestników w okresie poprzednim]*100%	Szkoła Podstawowa, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	Coroczny wzrost o 5%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Dyrektor Szkoły Podstawowej, Referat ds. Oświaty, Zastępca Burmistrza Gminy	Szkoła Podstawowa, Urząd Miejski
	Wzrost liczby dzieci objętych wychowaniem przedszkolnym poniżej 3 roku życia	[Liczba dzieci w wieku poniżej 3 roku życia zgłoszonych do Przedszkola w stosunku do liczby dzieci w wieku poniżej 3 roku życia przyjętych do Przedszkola]*100%	Referat ds. Oświaty, GUS, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	Wskaźnik docelowy 100%	Raz do roku	Raz do roku	Referat ds. Oświaty, Zastępca Burmistrza Gminy	Przedszkole, Urząd Miejski
	Wzrost wykorzystania obiektów sportowych (Orlik, hala sportowa, <i>skatepark</i> , siłownia na świeżym powietrzu, stadion) przez dzieci i młodzież szkolną	[Liczba dzieci i młodzieży szkolnej korzystającej z obiektów sportowych w badanym okresie w stosunku do liczby dzieci i młodzieży szkolnej korzystającej z obiektów sportowych w okresie poprzednim]*100%	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji	Wskaźnik docelowy 80%	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Dyrektor Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji, Zastępca Burmistrza Gminy	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji, Urząd Miejski.
Poprawa stanu bezpieczeństwa publicznego	Spadek liczby przestępstw, kradzieży i wykroczeń na terenie Gminy	[Liczba przestępstw, kradzieży i wykroczeń na terenie Gminy w badanym okresie w stosunku do liczby przestępstw, kradzieży i wykroczeń na terenie Gminy w poprzednim okresie]*100%	Policja, Gminny System Powiadamiania SMS, mapa zagrożeń, monitoring	Rocznie o 5%	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Komendant Policji w Gminie, Zastępca Burmistrza Gminy	Komisariat Policji, Urząd Miejski, Przystanki autobusowe,

	Spadek liczby wypadków drogowych na terenie Gminy	[Liczba wypadków drogowych na terenie Gminy w badanym okresie w stosunku do liczby wypadków na terenie Gminy w poprzednim okresie]*100%	Policja, Straż Pożarna	5%	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Komendant Policji w Gminie, Zastępca Burmistrza Gminy, Dział Inwestycji	Komisariat Policji, Urząd Miejski, Przystanki autobusowe
	Wzrost uczestników programów edukacyjnych w zakresie bezpieczeństwa w Internecie, z dopalaczami i alkoholem	[Liczba uczestników na spotkaniach realizujących programy edukacyjne w zakresie bezpieczeństwa w badanym okresie stosunku do liczby uczestników na spotkaniach realizujących programy edukacyjne w poprzednim okresie]*100%	Pełnomocnik ds. Uzależnień, Dyrektorzy Szkół Podstawowych	Rocznie 20%	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Dyrektorzy Szkół Podstawowych, Pełnomocnik ds. Uzależnień Referat ds. Oświaty, Burmistrz Gminy	Szkoła, przystanki autobusowe , sklepy, Urząd Miejski
Poprawa warunków do rekreacji i wypoczynku	Wzrost wykorzystania obiektów sportowo i rekreacyjnych	[Liczba osób korzystającą z obiektów sportowych w badanym okresie w stosunku do liczby osób korzystających z obiektów sportowych w okresie poprzednim]*100%	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji	80%	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Dyrektor Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji , Zastępca Burmistrza Gminy	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji , Urząd Gminy, lokalna prasa
	Wzrost liczby uczestników w imprezach sportowo-rekreacyjnych	[Liczba uczestników w imprezach sportowo-rekreacyjnych w badanym okresie w stosunku do poprzedniego okresu}*100%	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji	Rocznie 25%	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Dyrektor Gminnego Ośrodka Sportu, Turystyki i Rekreacji , Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe Zastępca Burmistrza Gminy	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji , Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe Urząd Miejski
	Wzrost liczby uczestników imprez kulturalnych	[Liczba uczestników w imprezach kulturalnych w badanym okresie w stosunku do poprzedniego okresu]*100%	Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe, Urząd Miejski	30%	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe Zastępca Burmistrza Gminy	Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe Urząd Miejski

	Poziom zadowolenia turystów i mieszkańców – korzystających z oferty czasu wolnego	[Ilość klientów zadowolonych, którzy wypełnili ankietę w stosunku do ogólnej ilości respondentów]*100%	papierowe i internetowe badania ankietowe klientów	Wzrost wskaźnika	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Dyrektor Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji , Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe Zastępca Burmistrza Gminy	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji , Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe Urząd Miejski
Ochrona i poprawa środowiska naturalnego i infrastruktury na terenie Gminy	Odsetek gospodarstw domowych korzystającej z kanalizacji sieciowej, wodociągów sieciowych	[Liczba przyłączy kanalizacyjnych, wodociągów sieciowych, w stosunku do wszystkich gospodarstw domowych]*100%	Referat Inwestycji, Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji	Wskaźnik docelowy 80%	Raz na rok	Raz na rok	Referat Inwestycji, Dyrektor Gminnego Zakładu Wodociągów i Kanalizacji, Burmistrz Gminy	
	Wzrost liczby przydomowych oczyszczalni ścieków	[Liczba wykonanych przydomowych oczyszczalni ścieków w badanym okresie w stosunku do okresu poprzedniego]*100%	Starostwo Powiatowe	Rocznie 5%	Raz na pół roku	Raz na rok	Kierownik Referatu Inwestycji, Burmistrz Gminy	
	Długość wybudowanej/zmodernizowanej sieci wodociągowej	[Ilość metrów wybudowanej/zmodernizowanej sieci wodociągowej w stosunku do ilości metrów zapotrzebowania przez mieszkańców Gminy sieci wodociągowej]*100%	Referat Inwestycji, Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji	Wskaźnik docelowy 100%	Raz na rok	Raz na rok	Kierownik Referatu Inwestycji, Burmistrz Gminy	
	Ilość wybudowanych/zmodernizowanych oczyszczalni ścieków	[Ilość m ³ ścieków możliwych do oczyszczenia przez działające na terenie Gminy oczyszczalnie ścieków w stosunku do planowanego odbioru m ³ kanalizacji względem ilości mieszkańców]*100%	Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji	110%	Raz na rok	Raz na rok	Dyrektor Gminnego Zakładu Wodociągów i Kanalizacji, Burmistrz Gminy	

Perspektywa finansowa								
Wzrost dochodów gminy	Wskaźnik dynamiki dochodów gminy	Poziom dochodów za badany okres w stosunku do poprzedniego okresu W warunkach inflacji dochody gminy powinny być skorygowane o wskaźnik wzrostu cen tego okresu.	Referat Budżetu i Finansów, GUS, <i>Benchmarking</i> zewnętrzny	Rocznie 4%	Raz w miesiącu	Raz na rok	Burmistrz Gminy	Urząd Miejski
	Wskaźnik udziału dochodów własnych w dochodach ogółem	Stosunek udziału dochodów własnych do dochodów ogółem	Referat Budżetu i Finansów, GUS, <i>Benchmarking</i> zewnętrzny	Wskaźnik docelowy 30% ⁶⁰⁵	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Burmistrz Gminy	Urząd Miejski
	Wzrost dochodów gminy z podatku CIT	Poziom dochodów z tytułu podatku CIT za badany okres w stosunku do poprzedniego okresu	Referat Budżetu i Finansów	2%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Skarbnik, Burmistrz Gminy	
	Wzrost dochodów gminy z podatku PIT	Poziom dochodów z tytułu podatku PIT za badany okres w stosunku do poprzedniego okresu	Referat Budżetu i Finansów, GUS, <i>Benchmarking</i> zewnętrzny	2%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Skarbnik, Burmistrz Gminy	
Redukcja kosztów (wydatków)	Obniżenie jednostkowego kosztu wykonania usługi	Koszty operacyjne w badanym okresie w stosunku do sumy usług świadczonych przez Gminę	Referat Budżetu i Finansów – kalkulacja na podstawie BZ	do założonego poziomu	Raz w miesiącu	Raz na rok	Burmistrz Gminy	
	Wydatki ogółem na jednego mieszkańca Gminy	Wydatki ogółem za dany okres w stosunku do wszystkich mieszkańców Gminy	Referat Budżetu i Finansów – kalkulacja na podstawie BZ GUS, <i>Benchmarking</i> zewnętrzny	Rocznie wzrost o 4%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Skarbnik, Burmistrz Gminy	
	Wydatki inwestycyjne przypadające na jednego mieszkańca	Wydatki inwestycyjne za dany okres w stosunku do wszystkich mieszkańców Gminy	Referat Budżetu i Finansów – kalkulacja na podstawie BZ	Rocznie wzrost o 2%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Skarbnik, Burmistrz Gminy	
	Wskaźnik dynamiki wydatków	[Poziom wydatków za badany okres w stosunku do poprzedniego okresu]*100% W warunkach inflacji	Referat Budżetu i Finansów	4%	Raz w miesiącu	Raz na rok	Burmistrz Gminy	

⁶⁰⁵ Minimalny wskaźnik ustawowy wynosi 15%.

		dochody gminy powinny być skorygowane o wskaźnik wzrostu cen tego okresu.						
	Udział przychodów na jednego pracownika	przychody w relacji do liczby zatrudnionych	Referat Budżetu i Finansów	Rocznie wzrost o 5%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Skarbnik, Burmistrz Gminy	
Zwiększenie wykorzystania aktywów	Wydajność wykorzystania zasobów	Analiza sposobu wykorzystania zasobów pośrednich (analizy procesów i działań), oszacowania produktów ich pracy i określenia ilości i jakości tych produktów do poziomu zaangażowania zasobów	analizy procesów i działań na podstawie BZ	do założonego poziomu	Raz w miesiącu	Raz na rok	Burmistrz Gminy	
	Wskaźnik wydatków inwestycyjnych	[Stosunek wydatków inwestycyjnych do wydatków ogółem]*100%	Referat Budżetu i Finansów, GUS, <i>Benchmarking</i> zewnętrzny	W przedziale 10-50%	Raz na rok	Raz na rok	Burmistrz Gminy	
	Ocena wykorzystania kapitału intelektualnego	Liczba pracowników skłonnych do podnoszenia kwalifikacji zawodowych	Referat Budżetu i Finansów,	80%	Raz na rok	Raz na rok	Burmistrz Gminy	

Przestrzeganie zasad gospodarki finansowej	Wskaźnik obsługi zadłużenia	Stosunek łącznej kwoty: przypadających do spłaty w danym roku budżetowym rat kredytów i pożyczek wraz z należnymi w danym roku odsetkami od nich, potencjalnych spłat kwot wnikających z udzielonych przez gminę poręczeń przypadających w danym roku budżetowym, wykupu papierów wartościowych emitowanych przez gminę do dochodów ogółem gminy		Nie może przekroczyć przekroczy średniej arytmetycznej z obliczonych dla ostatnich trzech lat relacji jej dochodów bieżących powiększonych o dochody ze sprzedaży majątku oraz pomniejszonych o wydatki bieżące, do dochodów ogółem budżetu ⁶⁰⁶				
	Wskaźnik wykonania budżetu	[planowane zadania w stosunku do zrealizowanych zadań]*100%	Referat Inwestycji, Referat Budżetu i Finansów,	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kierownik Referatu Inwestycji, Skarbnik, Burmistrz Gminy	
	Wskaźnik poprawności kalkulacji zadań budżetowych	[Wartość skalkulowanego zadania w stosunku do wykonania]*100%	Referat Inwestycji, Referat Budżetu i Finansów – budżet zadaniowy	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kierownik Referatu Inwestycji, Skarbnik, Burmistrz Gminy	
	Wskaźnik zgodności WPF z celami strategicznymi	Ilość zdań zaplanowanych w WPF w porównaniu z zadaniami w strategii Gminy; Ilość poprawek wnoszonych	Referat Inwestycji, Referat Budżetu i Finansów	100% Ilość uchwał	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kierownik Referatu Inwestycji, Skarbnik, Burmistrz Gminy	

⁶⁰⁶ zgodnie z Ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009 nr 157 poz. 1240 z późn. Zm.

		do WPF		zmieniających				
	Ocena audytu wewnętrznego	[Ilość procedur podlegających badaniu z oceną pozytywną w stosunku do wszystkich podlegających badaniu]*100%	Audyt w wewnętrzny	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca , Burmistrz Gminy	
Perspektywa procesów wewnętrznych								
Doskonalenie systemu zarządzania (czas trwania i koszt procesu)	Odsetek procedur zaktualizowanych	[Ilość procedur zaktualizowanych w stosunku do procedur obowiązujących w urzędzie ogółem]*100%	Referat Ogólny	90%	Ciągły pomiar	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Redukcja kosztu wykonania poszczególnych zadań	Koszt wykonania zadania w stosunku do zaplanowanych kosztów w kosztorysie	Referat Budżetu i Finansów - Budżet zadaniowy	Spadek o 5% rocznie	Ciągły pomiar	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Minimalizacja kosztów realizacji procesów wewnętrznych	Analiza kosztów w przekroju procesów	wykorzystaniem takich metod rachunkowości zarządczej jak np. rachunek kosztów działań czy budżet zadaniowy	Spadek o 2% rocznie	Ciągły pomiar	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
Poprawa zintegrowanej infrastruktury informatycznej (jakość procesów)	Stopień korzystania z e-usług	[Liczba usług świadczonych <i>on-line</i> w stosunku do liczby usług świadczonych przez gminę ogółem]*100%	Dane wewnętrzne	80%	Ciągły	Raz na dwa miesiące	Kadra zarządzająca	
Szybkie tempo powstania nowych inwestycji	Wzrost wydawanych pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności gospodarczych	[Liczba wydanych pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności gospodarczych w stosunku do liczby pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności	Referat Inwestycji,	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na miesiąc	Raz na kwartał	Referat Inwestycji, Burmistrz	

		gospodarczych w okresie poprzednim]*100%						
	Wzrost wydawanych zezwoleń na prowadzenie działalności	[Liczba wydawanych zezwoleń na prowadzenie działalności w stosunku do liczby zezwoleń na prowadzenie działalności w okresie poprzednim]*100%	Referat Inwestycji	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na miesiąc	Raz na kwartał	Referat Inwestycji, Burmistrz	
	Wzrost zagospodarowania powierzchni terenów inwestycyjnych	[Liczba m2 wykorzystanych terenów inwestycyjnych w badanym okresie w stosunku do powierzchni (m2) terenów inwestycyjnych dostępnych na terenie Gminy]*100%	Referat Inwestycji	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na rok	Raz na rok	Referat Inwestycji, Burmistrz	
Wyzsza opłacalność produkcji rolnej	Wzrost liczny pozwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarczą w rolnictwie	[Liczba wydawanych zezwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarczą w rolnictwie w stosunku do liczby zezwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarczą w rolnictwie w okresie poprzednim]*100%	Referat Inwestycji,	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na miesiąc	Raz na kwartał	Referat Inwestycji, Burmistrz	
	Wzrost grup producenckich, gospodarstw ekologicznych produkujących zdrową żywność	[Liczba grup producenckich, gospodarstw ekologicznych produkujących zdrową żywność w stosunku do wszystkich gospodarstw rolniczych w gminie]*100%	Referat Gospodarki Przestrzennej i Rolnictwa	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na miesiąc	Raz na pół roku	Referat Gospodarki Przestrzennej i Rolnictwa, Burmistrz	
Perspektywa rozwoju i uczenia się								
Zwiększenie poziomu identyfikowania się pracowników z celami firmy	Rotacja kluczowych pracowników.	[Liczba pracowników, którzy przepracowali co najmniej rok w stosunku do całkowitej liczby pracowników zatrudnionych rok wcześniej)]×100, a jego	Referat Budżetu i Finansów	Tendencja wzrostowa	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca	

		uzupełnieniem powinien być wskaźnik ⁶⁰⁷ ; całkowity okres zatrudnienia pracowników w dniu badania oraz całkowity okres zatrudnienia w sytuacji braku fluktuacji w roku poprzednim.						
	Wskaźnik zadowolenia pracowników	[Ilość pracowników gminy zadowolonych z pracy w gminie w stosunku ogółu pracowników]*100%	papierowe i internetowe badania ankietowe	100%	Ciągły pomiar	Raz na dwa miesiące	Kadra zarządzająca	
	Odsetek pracowników, którzy znają i rozumieją wizję gminy	[Liczba pracowników gminy, którzy znają i rozumieją wizję gminy w stosunku do ogółu pracowników]*100%	papierowe i internetowe badania ankietowe	100%	Raz na pół roku	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca	
	Stopień znajomości strategii przez pracowników	[Liczba pracowników gminy, którzy znają i rozumieją strategię gminy w stosunku do ogółu pracowników]*100%	papierowe i internetowe badania ankietowe	100%	Raz na pół roku	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca	
Efektywny system motywowania	Poziom zaangażowania pracowników	Ocena świadomości zakresu obowiązków na danym stanowisku, atmosfera w pracy, skuteczność systemu komunikacyjnego czy możliwości rozwoju	Badania ankietowe	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca	
	Odsetek projektów, w których system motywacyjny powiązany jest z efektami projektu	[Ilość projektów, których efekty zostały uwzględnione w systemie motywacyjnym w stosunku do wszystkich realizowanych projektów w gminie]*100%	Dane wewnętrzne	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Wydajność pracowników	dochód na 1 osobę zatrudnioną, lub dochody w stosunku do sumy wynagrodzeń	Dane wewnętrzne	Tendencja wzrostowa	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca	
	Odsetek projektów, które zostały	[Ilość projektów, które zakończyły się powodzeniem	Dane wewnętrzne	80%	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca	

⁶⁰⁷Wskaźnik opracowany przez ekspertów firmy Incomes Data Services (IDC), którzy uznali że najbardziej szkodliwe dla firmy są odejścia pracowników, którzy byli związani z organizacją przez wiele lat. Przy stosowaniu tego wskaźnika należy pamiętać, aby pominąć osoby, które przeszły na emeryturę. Ich odejścia nie byłyby bowiem możliwe do uniknięcia, a mogły w sposób istotny wpłynąć na zmianę wartości wskaźnika.

	zrealizowane w planowanym czasie	w planowanym czasie w stosunku do wszystkich zakończonych projektów]*100%						
Zwiększenie potencjału kadrowego	Odsetek pracowników, którzy zdobyli pożądane kwalifikacje	[Liczba pracowników, którzy uzyskali pożądane na danym stanowisku kwalifikacje w stosunku do wszystkich pracowników, którzy powinni podnieść swoje kwalifikacje]*100%	Dane wewnętrzne	100%	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Odsetek pracowników, którzy uczestniczyli w szkoleniach	[Ilość pracowników skierowanych na szkolenia, studia podyplomowe w stosunku do wszystkich pracowników]*100%	Dane wewnętrzne	40%	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Stopień realizacji planu szkoleń wynikającego z podnoszenia kwalifikacji zawodowych	[Ilość zrealizowanych szkoleń w stosunku do zaplanowanych]*100%	Dane wewnętrzne	80%	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Koszty podnoszenia kwalifikacji	Koszty podnoszenia kwalifikacji (szkolenia, studia, studia podyplomowe) w stosunku do wszystkich pracowników gminy	Dane wewnętrzne	Tendencja wzrostowa w pierwszych okresach inwestycji w kapitał ludzki, potem na zaplanowany m poziomie	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Diagnoza i ocena kompetencji zawodowych	Proces pomiaru kompetencji zawodowych w stosunku do wymaganych kluczowych umiejętności i kwalifikacji na określonym stanowisku	Testy kompetencyjne, Assessment & Development Center (A&DC), Epizodyczny Wywiad Behawioralny (BEI – <i>Behavioral</i>	Tendencja wzrostowa	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	

			<i>Event Interview</i>) ⁶⁰⁸ .					
Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami	Wzrost liczby pracowników gminy korzystających z baz wiedzy	[Liczba osób korzystających z baz wiedzy w stosunku do wszystkich pracowników administracyjnych]*100%	Referat Ogólny	100%	Raz na pół roku	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny, Referat Ogólny	
	Odsetek pracowników posiadający możliwość korzystania z baz danych i sieci informatycznych	[Ilość pracowników posiadający możliwość korzystania z baz danych i sieci informatycznych w stosunku do wszystkich pracowników administracyjnych]*100%	Referat Ogólny	100%	Raz na pół roku	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny, Referat Ogólny	
	Stopień wykorzystania nowych narzędzi informatycznych	[Ilość pracowników posiadających dostęp do narzędzi informatycznych w stosunku do wszystkich pracowników administracyjnych]*100%	Referat Ogólny	100%	Raz na pół roku	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny, Referat Ogólny	
Zwiększenie wydajności systemów informatycznych	Kompletność baz danych wspomagających podejmowanie decyzji	Ilość aktualizacji na miesiąc	Referat Ogólny	100%	Raz na miesiąc	Raz na miesiąc	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny, Referat Ogólny	
	Stopień dostępności systemów informatycznych	Stopień dostępności w czasie rzeczywistym do dokładnych informacji o klientach i procesach dla pracowników podejmujących decyzje operacyjne	Referat Ogólny	100%	Raz na miesiąc	Raz na miesiąc	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny, Referat Ogólny	
	Wydajność wykorzystania systemów informatycznych w realizacji zadań	[Czas wykonania zadania za pomocą systemu informacyjnego w stosunku do czasu wykonania tej samej usługi tradycyjną metodą]	Referat Ogólny	Pożądany poziom wskaźnika – spadek o 50%	Raz na miesiąc	Raz na miesiąc	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny, Referat Ogólny	

Źródło: Opracowanie własne.

⁶⁰⁸ Jurek P. (2012), *Metody pomiaru kompetencji zawodowych*, Zeszyt informacyjno-metodyczny doradcy zawodowego Nr 54, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa, s.81-83.

Wyniki osiągniętych wskaźników powinny być udostępniane różnymi kanałami, aby jak największa grupa odbiorców mogła zapoznać się z jej treścią. W przypadku nie wskazania przez Autorkę w tabeli 49 miejsca komunikowania wyników, zakłada że powinny być to ogólnodostępne kanały, takie jak: gminna gazeta, miejsca publiczne, media społecznościowe, strona internetowa oraz BIP. Autorka uważa, że raporty takie powinny być każdorazowo zamieszczane we wskazanych miejscach. Wynika to z faktu, że społeczność Gminy POLANA jest dość mocno zróżnicowana. Z jednej strony jest duża część mieszkańców, nie posiadających dostępu do Internetu, w tym przypadku gazeta i lokalne miejsca publiczne są głównym źródłem informacji, natomiast druga grupa mieszkańców biegle posługujących się Internetem, poszukuje informacji właśnie tam. Ponadto, opracowane wyniki powinny obejmować wyjaśnienia i interpretacje zarządzających, aby pomóc użytkownikom w zrozumieniu przekazywanych treści.

Propozycja przedstawionego zintegrowanego raportu finansowego jest głosem w dyskusji Autorki dotyczącym usprawnienia zarządzania i efektywności podejmowanych działań w gminach. Bowiem, w gminach nie występuje zintegrowany system wspomagający zarządzanie i ocenę dokonań tych jednostek, jest to raczej rozproszony system zarządzania oparty na tradycyjnych budżetach i sprawozdaniach budżetowych. Zatem, Autorka wyraża przekonanie, że zaproponowana koncepcja mógłby zainspirować zarządców gmin i przyczynić się do zmian w sposobie zarządzania gminą. Bowiem, autorskie rozwiązanie ma na celu powiązanie w sposób logiczny i zrozumiały menedżerskiego modelu zarządzania wraz z ich instrumentarium, dostarczając informacji użytecznych w procesie zarządzania i ocenie dokonań. Przez użyteczność zintegrowanego raportu finansowego Autorka rozumie jego porównywalność zarówno pionową (kolejno następujące po sobie okresy obrachunkowe w ramach tego samego podmiotu), jak i poziomą (na tle innych podmiotów), a także ograniczony do minimum subiektywizm sporządzającego sprawozdanie w ocenie przydatności danej informacji finansowej i niefinansowej dla zdefiniowanych w niniejszym rozdziale użytkownika (w kontekście agregowania czy pomijania danych).

W niniejszej rozprawie Autorka użyła terminu „raport finansowy”, bowiem celem Autorki było powiązanie pomiędzy wszystkimi elementami sprawozdań finansowych gmin (sprawozdań budżetowych oraz sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia) oraz wszystkich innych instrumentów (wieloletnia prognoza finansowa, budżet zadaniowy, *Benchmarking*) stanowiącego kompleksowy, zintegrowany raport wspomagającego proces zarządzania i ocenę dokonań gmin. Zatem, zdaniem Autorki, niezbędne jest wdrożenie budżetu zadaniowego w gminach, aby możliwe było powiązanie go ze strategią oraz

wieloletnimi planami finansowymi i inwestycyjnymi, a także innymi narzędziami strategicznej rachunkowości zarządczej, jak BSC.

Opracowana koncepcja zintegrowanego raportu finansowego dla gmin, jako jednostki samorządu terytorialnego (stanowiącej podmiot badań empirycznych opisanych w niniejszej pracy), który poprzez zastosowanie różnych narzędzi zarządzania i rachunkowości, zdaniem Autorki wspomaga efektywne zarządzanie gminą, umożliwia rzetelne wypełnianie obowiązków prawnych (formalnych), a także stanowi narzędzie komunikacji z każdą grupą interesariuszami. Zatem, zaproponowany przez Autorkę rozprawy zintegrowany raport finansowy spełnia założenia *New Public Management*, a także umożliwia identyfikację i redukcję kosztów transakcyjnych ponoszonych przez każdą ze stron transakcji (niwelowanie asymetrii informacyjnej, zmniejszenie poziomu ryzyka i oportunistów).

Podsumowanie i wnioski końcowe

Celem głównym rozprawy było opracowanie koncepcji zintegrowanego raportu finansowego dla gmin jako jednostki samorządu terytorialnego. Autorska propozycja zintegrowanego raportu finansowego została tak opracowana, aby jego wdrożenie i wykorzystanie mogło z jednej strony wspomagać zarządzanie i ocenę dokonań zarządców gmin, a z drugiej zaś strony rzetelne wypełnienie obowiązków formalnych nałożonych na te podmioty. Ponadto, informacje generowane poprzez zaproponowany raport finansowy powinny, zdaniem Autorki, niwelować asymetrię informacyjną a co za tym idzie minimalizować koszty transakcyjne ponoszone przez użytkowników tych informacji.

Cele szczegółowe niniejszej dysertacji miały na celu poznanie stanu wdrożenia i wykorzystywania budżetu zadaniowego oraz narzędzi rachunkowości zarządczej przez gminy, a także wskazania czynników determinujących rozwój narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce. Pomocne w realizacji celów pracy było wykonanie badań literaturowych, analiza odpowiednich aktów prawnych, autorskie badania ankietowe oraz studium przypadku.

Hipotezy zostały zweryfikowane na podstawie danych uzyskanych w badaniu ankietowym za pomocą narzędzi statystycznych. Wyniki przeprowadzonych przez Autorkę badań ankietowych, zweryfikowały hipotezę główną (nie znaleziono podstaw do jej odrzucenia) stanowiącą, że zakres wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczych przez gminy nie jest zdeterminowany czynnikami zewnętrznymi, lecz rozwojem świadomości zarządców gmin o potrzebie zastosowania narzędzi wspomagających proces zarządzania i ocenę dokonań.

Badania przeprowadzone przez autorkę ponadto wykazały, że zarządzanie gminami koncentruje się na kontroli limitu wydatków budżetowych. Brak wykorzystywanych narzędzi rachunkowości zarządczej przez gminy świadczy również o tym, że nie dokonują one dokładnej kalkulacji świadczonych usług i realizowanych zadań publicznych. Nie jest wobec powyższego możliwe określenie alternatywnego sposobu realizacji zadań (zakładając, że dana usługa jest dostępna na rynku). W procesie decyzyjnym nie jest brana pod uwagę także jakość realizacji zadań. Powstaje więc luka pomiędzy tym „jak jest”, a tym „jak być powinno” być. Większość badanych gmin publikuje szereg informacji o działaniach i dokonaniach w różnych sferach, jednak informacje te są rozproszone i trudno złożyć z nich całościowy obraz wieloaspektowych wyników. Także sam budżet zadaniowy (nie skorelowany z innymi narzędziami zarządzania) prezentuje mierniki dokonań bez wzajemnego powiązania, w sposób niehierarchizowany, bez jasnego odniesienia do strategii. Nie są też wystarczająco

zbilansowane (jedne obszary są traktowane wszechstronnie i szczegółowo, inne ogólnie; w jednych posłużono się dużą, a w innych małą liczbą mierników i wyznaczników dokonań).

Ogólnie biorąc, zakres sprawozdań sporządzanych przez gminy, dotyczący zintegrowanej informacji o dokonaniach w różnych aspektach, jest bardzo ograniczony. Aby zatem było możliwe zaspokojenie potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych w procesie decyzyjnym oraz umożliwienie oceny pracy zarządzających gminami przez interesariuszy zewnętrznych, niezbędne jest spojrzenia holistycznego, obejmującego aspekty finansowe i niefinansowe pomiaru dokonań. Dlatego też, zdaniem Autorki niezbędne jest uzupełnienie sporządzanych sprawozdań z jednej strony o budżet zadaniowy, a powiązanie wszystkich mierników z realizacją strategii w *Balanced Scorecard*. Autorka podjęła próbę opracowania uniwersalnej metody oceny efektywności gmin, które – ze względu na swoją specyfikę – wymagają zastosowania podejścia wielowymiarowego. Zdaniem Autorki, model ten zawiera wszechstronne informacje zaspokajające zapotrzebowanie informacyjne zarówno użytkowników zewnętrznych jak i wewnętrznych i może stanowić podstawę do sporządzenia realistycznych (jako wymóg zawarty w UoFP podczas sporządzania wieloletniej prognozy finansowej) planów wieloletnich, które gmina musi sporządzać zgodnie z wymogami prawa. Raport wieloaspektowy będzie w takim przypadku ich syntezą i streszczeniem.

Zdaniem Autorki, informacje uzyskane z tak zintegrowanego systemu informacyjnego rachunkowości umożliwią pomiar, ewidencję i monitorowanie dokonań gmin. Zatem, można oczekiwać zwiększenia użyteczności danych prezentowanych w zintegrowanym raporcie finansowym w procesie decyzyjnym użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych. Publikowanie wszechstronnych informacji o dokonaniach, a zwłaszcza zgodnie z propozycją Autorki przedstawioną w niniejszym opracowaniu (przedstawioną syntetycznie na rysunku 21), znacznie ułatwiłoby interesariuszom gmin ich ocenę, podejmowanie decyzji, a także redukcję kosztów transakcyjnych. Ponadto, może być wykorzystany do bardzo szybkiego przygotowania korekt w budżecie rocznym i wieloletnim, do aktualizacji strategii oraz przy występowaniu wszelkiego rodzaju zmian związanych z pozyskiwaniem funduszy zewnętrznych z UE.

Zdaniem Autorki, należy liczyć się, że w pierwszej fazie wdrażania proponowanego modelu zarówno kierownicy, jak i pozostali pracownicy będą musieli poświęcić dużo czasu na zrozumienie oraz wdrożenie nowych zasad, czy też opanowanie posługiwania się nowymi narzędziami. Sam proces implementacji będzie czasochłonny, a w konsekwencji kosztowny. Ponadto, należy liczyć się ze zmianami organizacyjnymi, ale także koniecznością

przemodelowania systemu rachunkowości. Zmiany w systemie rachunkowości powinny być pierwszymi działaniami gminy w celu wdrożenia zintegrowanego raportu finansowego. Bowiem, informacje zawarte w każdym dokumencie planistycznym muszą zawierać kalkulację zadań, które mogą wykorzystywać różne zasoby i procesy różnych działów czy jednostek organizacyjnych. Wobec tego, do prawidłowego ustalenia poziomu jednostkowego kosztu zadania konieczne jest zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej i budżetu zadaniowego. Stanowić on będzie narzędzie wspomagające konstruowanie budżetu i Wieloletniej Prognozy Finansowej.

Należy mieć na uwadze, że korzyści wynikające z wdrożenia rozwiązania powinny przewyższać jego szeroko rozumiane koszty. Należy zatem podkreślić, że „raport finansowy nie jest jedynym źródłem informacji dla podejmujących ekonomiczne decyzje w odniesieniu do organizacji nie dla zysku. Informacje dostarczone w ramach takiego raportu muszą być łączone z - pochodzącą z innych źródeł - właściwą informacją społeczną, ekonomiczną i polityczną. Przyjmuje się bowiem, że nie jest możliwe uwzględnienie w raporcie finansowym wszelkich zapotrzebowań na informację o organizacji lub dostarczenie wszelkiego rodzaju informacji”⁶⁰⁹. Podczas opracowywania zintegrowanego modelu dokonań i na potrzeby zarządzania Autorka miała na względzie powyższe idee.

Autorka pragnie także podkreślić, że tego proponowanego modelu nie można traktować jako idealnego rozwiązania dla wszystkich gmin. Model ten skupia wszystkie trudności związane z przeorganizowaniem systemu rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego. Z tego względu jest to system wymagający od decydentów wszechstronnej wiedzy, doświadczenia ale także podejścia menedżerskiego do zarządzania tymi podmiotami.

W gminach, które zdecydują się na implementację zintegrowanego raportu finansowego, warto będzie przeprowadzić badania empiryczne. Ich celem powinna być analiza konsekwencji wdrożenia powyższego raportu, zarówno w odniesieniu do spodziewanych efektów pozytywnych, jak również ewentualnych problemów, które powstaną wskutek wdrożenia. Ponadto, Autorka będzie prowadziła badania w zakresie możliwości wdrożenia *Lean Accounting* w gminach w Polsce.

⁶⁰⁹ Nowak W. A., Koczuba-Sobieraj M. (2003), *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji nie dla zysku: perspektywa amerykańska*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 15/2003, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 51.

Załącznik. Kwestionariusz ankiety na temat identyfikacji potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych gmin na tle ewolucji narzędzi rachunkowości zarządczej

Zuzanna Firkowska-Jakobsze
Katedra Rachunkowości
Wydział Zarządzania
Uniwersytet Łódzki
ul. J. Matejki 22/26
90-2 37 Łódź
tel. 603 220 280
e-mail: zjakobsze@uni.lodz.pl



BADANIE ANKIETOWE

Sprawozdawczość finansowa i budżetowa gmin

Cel: *Identyfikacja potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych gmin na tle ewolucji narzędzi rachunkowości*

Szanowni Państwo,

Zwracam się do Państwa z uprzejmą prośbą o wypełnienie niniejszej ankiety, która pozwoli mi na realizację mojego zadania badawczego. Ankieta jest częścią badania empirycznego realizowanej pracy doktorskiej pod kierunkiem naukowym Prof. nadzw. UŁ dr hab. Radosława Ignatowskiego. Zapewniam zachowanie bezwzględnej poufności wszystkich indywidualnych informacji podanych przez Respondentów w ankiecie. Na podstawie danych uzyskanych z różnych gmin będzie opracowany raport, zawierający podsumowanie i ocenę wyników badania.

W załączeniu przesyłam także list przewodni podpisany przez Prof. nadzw. UŁ dr hab. Radosława Ignatowskiego, potwierdzający intencje przeprowadzanej ankiety.

Państwo wypełniając ankietę proszeni są o zakreślenie właściwej (właściwych) odpowiedzi albo zaznaczenie ich znakiem X, bądź o podanie odpowiednich danych opisowych lub liczbowych. W przypadku, gdy zakres proponowanych odpowiedzi nie odnosi się do rozwiązań stosowanych w Państwa gminie, proszę o podanie, w wypunktowanych wierszach, jakie rozwiązania Państwo stosujecie.

Proszę także zwrócić uwagę podczas udzielania odpowiedzi na podział tematyczny ankiety, ponieważ niektóre bloki mogą Państwa nie dotyczyć.

Bardzo liczę na Państwa pomoc. Proszę o pełne udzielanie odpowiedzi. W przypadku wątpliwości proszę o ewentualne dopisanie swoich uwag przy danym pytaniu bądź skontaktowanie się ze mną.

Bardzo dziękuję za poświęcony mi czas i współpracę oraz liczę na odesłanie wypełnionej ankiety (zmodyfikowany plik word'a, pdf lub forma papierowa na podany wyżej adres Katedry Rachunkowości UŁ) najpóźniej do 13.03.2017 r.

Z poważaniem

Zuzanna Firkowska-Jakobsze

Charakterystyka jednostki

Nazwa gminy

.....

1. Jaka grupa odbiorców jest najczęstszym beneficjentem informacji pochodzących ze sprawozdań finansowych gminy⁶¹⁰?

- ☐ Mieszkańcy
- ☐ Przedsiębiorcy
- ☐ instytucje bankowe i finansowe
- ☐ inne samorządy
- ☐ inne,

jakie?.....

.....

2. Jakie analizy najczęściej są dokonywane dla interesariuszy zewnętrznych?

.....

.....

.....

A. System rachunkowości gminy

1. Do jakich celów, Pani/Pana zdaniem, służą sprawozdania finansowe?

- ☐ Wypełnienia obowiązków prawnych
- ☐ Zarządczych
- ☐ W celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych obywateli
- ☐ W celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych
- ☐ W celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych przedsiębiorców
- ☐ Inne,

jakie?.....

.....

⁶¹⁰ Sprawozdanie finansowe gminy rozumiane są jako sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia oraz sprawozdania budżetowe.

2. Które ze sprawozdań finansowych są najczęściej analizowane w podanych przekrojach?
- ☐ Cele zarządcze, rodzaj sprawozdania.....
- ☐ Potrzeby informacyjne obywateli, rodzaj sprawozdania.....
- ☐ Potrzeby informacyjne banków i innych instytucji finansowych, rodzaj sprawozdania.....
- ☐ Potrzeby informacyjne przedsiębiorców, rodzaj sprawozdania.....
3. Jaki układ kosztów jest wykorzystywany w Pani/Pana gminie?
- ☐ Rodzajowy
- ☐ Funkcjonalny
- ☐ Rodzajowy i funkcjonalny
4. Jakie narzędzia i metody rachunkowości są wykorzystywane i planowane do wdrożenia w procesie zarządzania jednostką i ocenie efektywności realizacji zadań operacyjnych i strategicznych? Które z tych narzędzi służyłby najlepiej zaspokajaniu potrzeb informacyjnych wynikających z systemu kontroli zarządczej?

	Wdrożone	Planowane do wdrożenia w najbliższym czasie	Najbardziej efektywne w procesie zarządzania i ocenie dokonań
Tradycyjne budżetowanie	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Rachunek kosztów zmiennych	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Benchmarkig</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Balanced Scorecard</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Lean management</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Inne, jakie?.....	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

5. Jakie są według Pani/Pana korzyści z wdrożenia metod i narzędzi rachunkowości zarządczej?

- ☐ Redukcja kosztów
- ☐ Lepsza jakość świadczonych usług
- ☐ Większa motywacja pracowników
- ☐ Większa efektywność pracowników
- ☐ Zwiększenie wiarygodności instytucji

☐ Inne,

jakie?.....

B. Budżet zadaniowy

1. Czy według Pana/Pani budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny ?

- ☐ Tak
- ☐ Nie
- ☐ Nie wiem

2. Czy w Pani/Pana jednostce został wdrożony budżet zadaniowy?

- ☐ Tak
- ☐ Nie. Podaj powód.

.....

Jak długo trwał proces wdrażania?

.....

3. Czy tworzenie budżetu zadaniowego był/jest wspomagane systemem informatycznym lub innym narzędziem informatycznym?

- ☐ Tak, jakim?.....
- ☐ Nie, dlaczego?.....

4. Czy w związku z wdrażanym/wdrożonym budżetem zadaniowym został zmodyfikowany plan kont?

- ☐ Tak, plan kont został rozbudowany o zespół „5”.
- ☐ Tak, zostały utworzone analityki w zespole „4”.

☐ Tak, plan kont został rozbudowany o konta pozabilansowe.

☐ Inne.

Jakie?.....

5. Czy sporządzane są dodatkowe dokumenty (sprawozdania, raporty, zestawienia, tabele, wykresy itp.) tylko na potrzeby budżetu zadaniowego?

☐ Tak

☐ Nie

6. Czy osoby bezpośrednio włączone we wdrażanie budżetu w układzie zadaniowym zostały objęte systemem szkoleń, organizowanych przez Ministerstwo Finansów (w ramach realizacji projektu współfinansowanego z budżetu Unii Europejskiej, pn. Wdrażanie budżetu zadaniowego u wszystkich dysponentów środków budżetów w latach 2008–2012)?

☐ Tak

☐ Nie, dlaczego?

.....

7. Czy osoby bezpośrednio włączone we wdrażanie budżetu w układzie zadaniowym zostały objęte systemem szkoleń organizowanych przez kierowników macierzystych jednostek?

☐ Tak

☐ Nie, dlaczego?.....

8. Czy stosowane są mierniki finansowe i niefinansowe dokonań w Pani/Pan jednostce?

☐ Tak, tylko mierniki finansowe pomiaru dokonań.

☐ Tak, tylko mierniki niefinansowe pomiaru dokonań.

☐ Tak, zarówno mierniki finansowe jak i niefinansowe pomiaru dokonań.

☐ Nie, nie są stosowane żadne mierniki pomiaru dokonań.

Dlaczego?

.....

9. Jak zostały opracowane mierniki dokonań?

- ☐ Narzucone z góry przepisami prawa , jednostka nie wpływała na ich kształt.
- ☐ Opracowane przez kierownictwo naczelne jednostki, bez udziału pracowników.
- ☐ Opracowane przez kierownictwo naczelne jednostki, przy współudziale z pracownikami.
- ☐ Opracowane przez firmę zewnętrzną.

10. Czy monitoruje się wskaźnik docelowy z uzyskanym efektem do celów zarządczych?

- ☐ Tak
- ☐ Nie

11. Jeśli odbywa się monitoring wskaźników docelowych z uzyskanym efektem, kto tej analizy dokonuje? Podaj komórkę organizacyjną.

.....

Wykaz literatury

- Adamek-Hyska D.** (2011), *Polityka rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w świetle aktualnych przepisów prawa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 60 (116), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Adamek-Hyska D.** (2011b), *Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego*; [w:] Kostur A. M. (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach nr 73/11, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Adamek-Hyska A.** (2013), *Sprawozdania budżetowe jako element zarządzania finansami w jednostce samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 786. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia Nr 64, Szczecin.
- Adamek-Hyska A.** (2013b), *Założenia koncepcyjne sprawozdań budżetowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 313, Wrocław.
- Adamek-Hyska A.** (2015), *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 388, Wrocław.
- Alińska A. Woźniak B.** (2015), *Współczesne finanse publiczne*, Difin, Warszawa.
- Andrzejewski M.** (2000), *Różnice i podobieństwa między wybranymi systemami rachunkowości w świecie*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 535, Kraków.
- Anggono A. Jackson W., Paterson A.** (2014), *The Institutional Theory Perspective On The Impacts Of Central Government's Policies To Local Governments: A Case Study Of Indonesian Local Governments*, Materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn.
- Argento D., Peda P, Grossi G.** (2014), *International harmonisation as a stimulus to change public sector Accounting: evidence from the Estonian Central Government*, Materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn.
- Babuška E. W.** (2013), *Teoria rachunkowości i jej miejsce w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu organizacjami*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Babuška E. W.** (2014), *Polityka rachunkowości w tworzeniu i rozwijaniu zasad rachunkowości*; [w:] Michreda B. (red.), *Teoria rachunkowości a jej współczesne regulacje*, Difin, Warszawa.
- Barton A.** (2009), *The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia*, ABACUS, Vol. 45, No. 2, The University of Sydney, Sydney.
- Baszyński A., Kańduła S.** (2010), *Zadania samorządu terytorialnego w świetle koncepcji zawodności rynku i państwa*, *Ekonomia i Prawo. Economics and Law*, Vol. 6, 1/2010, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń.
- Bednarski M. (red.)** (2005), *Ekonomia dla prawników i nie tylko*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.
- Będziaszek M.** (2009), *Model budżetu zadaniowego samorządów w świetle badań*; [w:] Filipiak-Dylewska B. (red.), *Finanse 2009 – Teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, Zeszyty Naukowe US nr 547 – Ekonomiczne Problemy Usług nr 37, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Bielski M.** (1996), *Organizacje – istota, struktury, procesy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Bielski M.** (2002), *Podstawy teorii organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Bieniaszewska A., Wolczak B.** (2016), *Rozporządzenia w zakresie sprawozdawczości budżetowej oraz operacji finansowych jednostek sektora finansów publicznych*; [w:] Bieniaszewska A. Cellary M., Kuśnierz L., Wieczorek P., Wolczak B., *Sprawozdania budżetowe jednostek samorządowych 2016*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Blaug M.** (1995), *Metodologia ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Bobińska B.** (2012), *Funkcjonowanie sektora publicznego jako organizacji „otwartych na klienta*, Zeszyty Naukowe ZPSB Firma i Rynek nr 1, Szczecin.
- Boć J. (red.)** (2004), *Administracja publiczna*, Kolonia Limited, Wrocław.
- Borodo A.** (2004), *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Brun Martos M. I., Forte-Deltell A., Balaguer-Coll M. T., Tortosa-Ausina A.** (2014), *Determinants Of Local Governments' Re-Election: New Evidence Based On A Bayesian Approach*, Materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn.
- Bucholski R** (2014), *Jednostki sektora finansów publicznych*; [w:] Dzwonkowski H., Gołębiowski G. (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Chojna-Duch E.** (2010), *Podstawy system finansów publicznych*; [w:] Chojna-Duch E., Litwińczyk H. (red.), *Prawo finansowe*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa.
- Chrzanowski M.** (2013), *Ocena korzyści i kosztów wdrażania budżetu zadaniowego przez pryzmat efektywności wydatkowania środków publicznych w wybranych krajach OECD*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing nr 10/59, Warszawa.

- Cieciura M.** (2011), *Generowanie użytecznej informacji ekonomicznej w sprawozdaniu finansowym w kontekście zachowania zasady wiernego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej*; Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 60 (1162), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Coase R. H.** (1937), *The Nature of the Firm*, *Economica*, New Series, Vol. 4, No. 16, Wiley, New Jersey.
- Corder G. W., Foreman D. I.** (2009), *Nonparametric Statistics for Non-Statisticians: A Step-by-Step Approach*, Wiley, New Jersey.
- Cuadrado-Ballesteros B.** (2014), *Transparency As A Determinant Of Local Financial Condition*, Materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn.
- Czaja-Cieszyńska H.** (2009), *Międzynarodowe standardy rachunkowości w sektorze prywatnym i publicznym*, [w:] *Samorząd terytorialny w zintegrowanej Europie. V Forum Samorządowe*, Uniwersytet Szczeciński. Zeszyty Naukowe nr 526. Ekonomiczne problemy usług nr 29, Szczecin.
- Czerwiński K.** (2004), *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa.
- Dobija D.** (2010), *Dylematy standaryzacji sprawozdawczości finansowej, wyceny i pomiaru ryzyka*; Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 57 (113), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Dobija D. (red.)** (2014), *Teoria rachunkowości – podstawa nauk ekonomicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Dolnicki B.** (2011), *Samorząd Terytorialny. Zagadnienia ustrojowe*, Zakamycze, Kraków.
- Domagała M., Haładyj A., Wrzosek S. (red.)** (2010), *Encyklopedia prawa administracyjnego*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Domański Cz.** (1990), *Testy statystyczne*, PWE, Warszawa.
- Dratwińska-Kania B.** (2011), *Ujednolicanie regulacji rachunkowości w sakli międzynarodowej i jej główne problemy*, [w:] Kostur A. M. (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Drucker P. F.** (1994), *Praktyka zarządzania*, Nowoczesność, Warszawa.
- Dwivedi R., Agarwal A., Chakraborty S.** (2015), *Application of Activity based Costing and Balanced Scorecard Models in a Biscuit Industry for Sustainable Competitive Advantage*, *Journal of Advanced Research in Management (JARM)* 1(11), Craiova.
- Dyduch W.** (2012), *Współczesne dylematy zarządzania pomiarem efektywności organizacji*; [w:] Dudycz T., Osbert-Pociech G., Brycz B. (red.), *Efektywność – konceptualizacja i uwarunkowania. Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- Dylewski M.** (2007), *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa.
- Dylewski M.** (2011), *Dylematy w zakresie planowania długoterminowego w jednostkach samorządu terytorialnego w kontekście zmian ustawowych oraz doświadczeń wybranych krajów*, *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 173*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Eggertson T.** (1990), *Economic Behavior and Institutions*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Erbacci A., Agasisti T., Catalano G., Di Carlo F.** (2014), *The Use Of Accrual Accounting In Italian Universities: A Technical Perspective*, Materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn.
- Estache A., Gonzalez M., Trujillo L.** (2007), *Government Expenditures on Education, Health, and Infrastructure, A Naive Look at Levels, Outcomes, and Efficiency*, City University London, Department of Economics; podano za: Chrzanowski M. (2013), *Ocena korzyści i kosztów wdrażania budżetu zadaniowego przez pryzmat efektywności wydatkowania środków publicznych w wybranych krajach OECD*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing nr 10/59
- Fedan R.** (2011), *Zarządzanie publiczne w procesie kreowania rozwoju lokalnego i regionalnego*, Czasopisma Uniwersytetu Rzeszowskiego. Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy, Zeszyt Nr 20, Rzeszów.
- Filipiak B.** (2006), *Istota i rola samorządu terytorialnego w demokratycznym państwie*, [w:] Dylewski M., **Filipiak B. Gorzalczyńska-Koczkodaj M.**, *Finanse samorządowe. Narzędzia – decyzje – procesy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Filipiak B.** (2006b), *New public management w sektorze publicznym – idea czy rzeczywistość?*; [w:] Famulska T., Nowakowski J. (red.), *Finanse i bankowość w integrującej się Unii Europejskiej*, Difin, Warszawa.
- Filipiak B.** (2008), *Finanse publiczne. Podstawy teoretyczne i praktyczne zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Filipiak B.** (2009), *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa.
- Filipiak B.** (2011), *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa.

- Flejterski S.** (2006), *Podstawy metodologii finansów. Elementy komparatystyki*, Szczecin; podano za: Piotrkowska-Marczak K. (2011), *Współczesne kierunki zarządzania finansami publicznymi*; [w:] Ruśkowski E. (red.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Wydawnictwo TEMIDA 2, Białystok.
- Flejterski S.** (2007), *Metodologia finansów*, PWN, Warszawa.
- Fleszer D.** (2013), *Strategiczne zarządzanie jednostką samorządu terytorialnego – istota, cele, etapy*, Studia i Materiały. Miscellanea Oeconomicae nr 1, Kielce.
- Foremna-Pilarska M., Radawiecka E.** (2009), *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych. Wydanie II*, Difin, Warszawa.
- Franek S. Będziaszek M., Lubińska T.** (2011), *Budżet efektów samorządu terytorialnego (BEST) – koncepcja i uwarunkowania*; [w:] *Wyzwania dla samorządów w nowej perspektywie europejskiej. VII Forum Samorządowe*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 682. Ekonomiczne problemy usług nr 76, Szczecin.
- Frączkiewicz-Wronka A.** (2009), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, Warszawa.
- Frączkiewicz-Wronka A.** (2010), *Pomiar efektywności organizacji jako obszar konwergencji metod, narzędzi i instrumentów zarządzania między sektorami biznesowymi a publicznym*, Wydawnictwo Politechniki Śląskiej, Gliwice.
- Gabryś B. J.** (2012), *Metodyka pomiaru efektywności przedsiębiorczych organizacji: wprowadzenie do problematyki*; [w:] Dudycz T., Osbert-Pociecz G., Brycz B. (red.), *Efektywność – konceptualizacja i uwarunkowania. Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- Gaczek W. M.** (2013), *Obszary metropolitalne jako bieguny wzrostu*, [w:] Kisiała W., Stępiński B. (red.), *Rola obszarów metropolitalnych w polityce regionalnej i rozwoju regionalnym*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań.
- Gavurová B., Šoltés V.** (2013), *Application of the cross impact matrix method in problematic phases of the balanced scorecard system in private and public sector*, Journal of Applied Economic Sciences 1 (23), Craiova, Romania.
- Gică O. A., Moisescu O. I.** (2007), *How to build a successful Balanced scorecard*, Management & Marketing 1, Craiova.
- Gierusz J.** (2001), *Standaryzacja i harmonizacja rachunkowości międzynarodowej. Rachunkowość międzynarodowa*, Bednarski L., Gierusz J. (red.), Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Gierusz J.** (2010), *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB projektu sprawozdania finansowego*; Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Gierusz J.** (2015), *Dylematy harmonizacji rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 82 (138), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M.** (red.) (2005), *Encyklopedia rachunkowości*, LexisNexis, Warszawa.
- Godek-Brunel M., S. Carpentier**, *Wybrane problemy opracowania i wdrażania mierników we francuskim budżecie zadaniowym*; [w:] Ruśkowski E. (red.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Temida 2, Białystok.
- Gołębiowski G.** (2014), *Jednostki sektora finansów publicznych*; [w:] Dzwonkowski H., Gołębiowski G. (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Gostomczyk B.** (2012), *Budżet zadaniowy w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718. Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 53, Szczecin.
- Górniak J. Wachnicki J.** (2010), *Pierwsze kroki w analizie danych: SPSS PL for Windows*, SPSS Polska, Kraków.
- Grabiński K., Kędzior M.** (2009), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego*; [w:] Micherda B. (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Greenwood M., Baylis R.** (2014), *Audit Fees And Pre-Audit Financial Reporting Quality: Evidence From Welsh Local Authorities*, Materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn.
- Grossi G., Steccolini I.** (2014), *Privatising Accounting And Accountability In The Public Sector: The Case Of Municipal Consolidation*, materiały konferencyjne EAA 24 maj, Tallinn.
- Gruszecki T.** (2002), *Współczesne teorie przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Gryffin R. W.** (2005), *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Guerra de Sousa R., Fernandes de Vasconcelos A., Lira Caneca R., Katsumi Niyama J.** (2013), *Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information*, Revista Contabilidade & Finanças vol.24 no.63 São Paulo.
- Guziejewska B.** (2010), *Finanse publiczne wobec wyzwań globalizacji*, Poltext, Warszawa.

- Halaburda D. A.** (2009), *Analiza płynności finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstw Wiejskiego - Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 77, Warszawa.
- Hausner J.** (2008), *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.
- Heciak S.** (2014), *Finanse i rachunkowość sektora publicznego. Przewodnik dla niefinansistów*, PRESSCOM, Wrocław.
- Hellich E.** (2000), *Rachunkowość jednostek samorządowych*, Difin, Warszawa.
- Hellich E.** (2007), *Istota rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w warunkach gospodarki rynkowej*; [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Hellich E.** (2011), *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*, Monografie i opracowania nr 583, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Hellwig Z.** (1968), *Zastosowanie metody taksonomicznej do typologicznego podziału krajów ze względu na poziom ich rozwoju oraz zasoby i strukturę wykwalifikowanych kadr*, Przegląd Statystyczny, nr 4.
- Hendriksen E. A., Michael F. van Breda** (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hensel P.** (2008), *Transfer wzorców zarządzania. Studium organizacji sektora publicznego*, Dom Wydawniczy ELIPSA, Warszawa.
- Hermaszewski J.** (2011), *Problemy wyodrębniania procesów w zarządzaniu finansami samorządu terytorialnego*, Prace Naukowe Uniwersytetu we Wrocławiu nr 167, Wrocław.
- Hermaszewski J.** (2013), *Analiza skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego na tle wyzwań stawianych administracji publicznej*, Zarządzanie Publiczne 1/2013, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków.
- Hill N., Alexander J.** (2003), *Pomiar satysfakcji i lojalności klientów*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Hood C.** (1991), *A public management for all seasons*, Public Administration, No 69 (1); podano za Frąckiewicz-Wronka A. (2009), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, s.93.
- Stroiński R. T.** (2003), *Przedsiębiorstwo : charakter prawny oraz zbycie w prawie amerykańskim, francuskim i polskim*, C. H. Beck, Warszawa.
- Hoque Z, Muhammad Zawawi N. H.** (2014), *Innovation diffusion of the Balanced Scorecard within a government agency*, materiały konferencyjne EAA, Tallinn.
- Ignatowski R.** (2002) *Prawa własności*; [w:] Eldon A. Hendriksen, Michalel F. Van Breda, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo naukowe PWN, Warszawa.
- Ignatowski R.** (2004), *Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
- Ignatowski R.** (2007), *Dokąd mierzymy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*; [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Ignatowski R.** (2009), *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ignatowski R.** (2012), *Światowa harmonizacja rachunkowości w perspektywie teoretycznej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 67/2012, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Janasz W.** (1994), *Funkcje celu w działalności przedsiębiorstw*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 127, Szczecin; za: Stępień K., (2005), *Nadrzędne cele działalności jednostek gospodarczych*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 674, Kraków
- Janowska Z.** (2001), *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, Wyzwania XXI wieku, PWE, Warszawa.
- Jaruga A. A.** (1999), *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, ABSOLWENT Sp. z o.o., Łódź
- Jaruga A. A.** (2001), *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania. Wydanie II*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, ABSOLWENT Sp. z o. o, Łódź.
- Jaruga A. A. (red.)** (2001a), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Jaruga A. A. (red.)** (2002), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Jaruga A. A.** (2006), *Problemy implementacji międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej*; [w:] Sobańska I., Nowak W. A. (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Jaruga A. A.** (2007), *Perspektywy rozwoju rachunkowości w świetle konwergencji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*; [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś i jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

- Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A.** (2001), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi ABSOLWENT Sp. z o.o., Łódź.
- Jarugowa A.** (1998), *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*; [w:] Jarugowa A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Jarugowa A., Nowak W. A., Szychta A.** (1999), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*. Absolwent, Łódź.
- Jastrzębska M.** (1999), *Instrumenty zarządzania finansami gminy*, Samorząd Terytorialny nr 10, Wolters Kluwer Polska S.A., Warszawa.
- Jastrzębski, J. Mroczek K.** (2014), *In memoriam. Ronald Harry Coase, 1910–2013*, Gospodarka Narodowa nr 3. (271), Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Jones R.** (2001), *Krytyka Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 2 (58), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Jones R.** (2005), *Harmonizacja rachunkowości budżetowej w Europie: ogień i woda*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 27(83), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Jurek P.** (2012), *Metody pomiaru kompetencji zawodowych*, Zeszyt informacyjno-metodyczny doradcy zawodowego Nr 54, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa.
- Jurkiewicz R.** (2011), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej przejawem procesu standaryzacji w rachunkowości*; [w:] Kostur A. M. (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach., Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Juzwiszyn J., Rybicki W., Smoluk A.** (2005), *O definicji efektywności. Rozważania nad celowością w naturze i rozwoju*; [w:] Dudycz T. (red.), *Efektywność – rozważania nad istotą i pomiarem*, Prace naukowe nr 1060, Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Kabalski P.** (2009), *Propozycja publikowania zintegrowanej informacji o wieloaspektowych dokonaniach przedsiębiorstwa a praktyka największych spółek giełdowych w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 52 (108), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kaczmarek M.** (1998), *New Public Management jako determinanta rozwoju rachunkowości budżetowej*, Public Administration, Warszawa.
- Kaczmarek M.** (2011), *Księgowe uwarunkowania wdrożenia budżetu zadaniowego w jednostce samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse nr 625, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 32, Szczecin.
- Kaczurak-Kozak M.** (2013), *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność, opinie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 61, Szczecin.
- Kaleta J.** (1982), *Informator budżetowy*, PWE, Warszawa.
- Kamela-Sowińska A.** (2006), *Międzynarodowe standardy rachunkowości a korupcja*; [w:] Sobańska I., Nowak W. A. (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kamela-Sowińska A.** (2007), *Rachunkowość na zakręcie*; [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (1993), *Focusing Your Organization on Strategy—with the Balanced Scorecard*, 2nd Edition, Harvard Business Review, Harvard Way Boston.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2001), *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, CIM, Warszawa.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2004), *Focusing Your Organization on Strategy—with the Balanced Scorecard*, 2nd Edition, Harvard Business Review, Harvard Way Boston.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2007), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2011), *Mapy strategii w biznesie*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk.
- Kargul A.** (2011), *Zmiany znaczenia kosztów transakcyjnych w przedsiębiorstwach*; [w:] *Koszty transakcyjne. Skutki zmian dla przedsiębiorstw*, Sobiecki R., Pietrewicz, J. W. (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K.** (2010), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Pressom Sp. z o.o., Wrocław.
- Karmańska A.** (2009), *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
- Karna W. J.** (2013), *Kompetencje menedżera publicznego a działania podejmowane w obszarze zasobów ludzkich w organizacji publicznej*; [w:] Frączkiewicz-Wronka A. (red.), *Zarządzanie publiczne: koncepcje, metody, techniki*, Studia Ekonomiczne nr 169/14, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice.

- Kasperowicz-Stępień A., Stępień K.** (2008), *Analiza memoriałowego i kasowego ujęcia wyniku sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 768. Prace z zakresu rachunkowości finansowej, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Kędziora K.** (2005), *Konsekwencje stosowania zasady podstawy memoriałowej w pomiarze korzyści ekonomicznej jednostki*, Wyższa Szkoła Zarządzania i Bankowości. Zeszyt Naukowy nr 3. Finanse i Bankowość., Wyższa Szkoła Zarządzania i Bankowości w Krakowie, Kraków.
- Kidwell L. A., Ho S. K., Blake J., Wraith P., Roubi R., Richardson W. A.**, (2002), *Management Techniques Implemented by Municipal Administrators: An International Comparison*, The CPA Journal , No 72, New York State Society of CPAs, New York.
- Kiziukiewicz T.** (2004), *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Kiziukiewicz T.** (2014), *Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych i instytucji finansowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Kleer J.** (2005), *Identyfikacja dóbr wytwarzanych przez sektor publiczny*; [w:] Kleer J. (red.): *Sektor publiczny w Polsce i na świecie. Między upadkiem a rozkwitem*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa.
- Kleer J.** (2015), *Dobra publiczne: wczoraj – dziś – jutro*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne PTE, Warszawa.
- Kleszczowski K.** (2014), *Jednostki sektora finansów publicznych*; [w:] Dzwonkowski H., Gołębiowski G. (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Komorowski J.** (1997), *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Komorowski J.** (2009), *Trudności i bariery mechanizmu budżetowania zadaniowego w sektorze finansów publicznych*, Konferencja Naukowa SGH, Warszawa; podano za: Urbaniak G., Strumnik A., *Budżet zadaniowy jako instrument zarządzania finansami sądów powszechnych i edukacji ekonomicznej*; [w:] S. Owsiak (red.) *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2011, Warszawa.
- Kondraszuk T., Jaworski J.** (2013), *Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w gospodarstwie wiejskim*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 74, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kondratowicz A.** (2005), *Próba oceny efektywności sektora publicznego*; [w:] Kleer J. (red.), *Sektor publiczny w Polsce i na Świecie między upadkiem a rozkwitem*, CeDeWu, Warszawa.
- Knosala E.** (2007), *Zadania publiczne, formy organizacyjne ich wykonywania i nowe pojęcia – zakres niektórych problemów do dyskusji nad koncepcją systemu prawa administracyjnego*, [w:] Zimmernann J. (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego. Zjazd Katedr Prawa Administracyjnego i Postępowania Administracyjnego. Zakopane 24-27 września 2007*, Walters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Korczakowski D.** (2013), *Dylematy związane z wprowadzeniem budżetu zadaniowego w samorządach*, Studia Oeconomica Posnaniens col. 1, no. 3 (252), Poznań.
- Kosikowski C.** (2006), *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Kostur A. M.** (2011), *Czynniki i zakres harmonizacji rachunkowości*; [w:] Kostur A. M. (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Kostrzewa T.** (2007), *Standardy sprawozdawczości finansowej sektora publicznego w Stanach Zjednoczonych*; [w:] *Sprawozdawczość i analiza finansowa*, Gabrusewicz W. (red.), Tom III, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Kostrzewa T.** (2011), *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce*, Finanse, Rynki, Ubezpieczenia nr 41, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kowalczyk L.** (2008), *Współczesne zarządzanie publiczne jako wynik procesu zmian w podejściu do administracji publicznej*; [w:] Kowalczyk L. (red.), *Refleksje społeczno – gospodarcze*, Zeszyty Naukowe WWSZIP nr 11 (1), Wydawnictwo Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości w Wałbrzychu, Wałbrzych.
- Kowalewski M.** (2014), *Pomiar dokonań podporządkowany zasadom lean management*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 343, Wrocław.
- Kowska K.** (2005), *Kontraktowanie i koszty transakcyjne w nowej ekonomii instytucjonalnej*, Gospodarka Narodowa Nr 7-8, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Kożuch A. J.** (2012), *Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kożuch B.** (2004), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa.
- Kożuch B.** (2007), *Nauka o organizacji*, Wydawnictwo CeDeWU, Warszawa.
- Kożuch B., Brzozowska K.** (2006), *Współczesne problemy zarządzania finansami*, Fundacja Współczesne Zarządzanie, Instytut Spraw Publicznych, Kraków.

- Krajewska S., Stronczek A.** (2015), *Balanced Scorecard jako instrument ostrzegający przed utratą zaufania publicznego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 82, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Krasodomska J.** (2010), *Anglosaski i kontynentalny model rachunkowości na przykładzie wybranych krajów*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 55 (111), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Krasowska-Walczak G.** (1996), *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań.
- Krupski R. (red.)** (1998), *Zarządzanie strategiczne. Koncepcje, metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Krynicka H.** (2006), *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, Studia Lubuskie nr 2/2006 PWSZ, Sulechów.
- Kulikowska G., Sobańska I.** (2004), *Zastosowanie koncepcji BSC w zarządzaniu Departamentem Księgowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 18, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Laskowski P.** (2012), *Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego*; [w:] Sokołowski J., Sosnowski M., Żabiński A., *Finanse publiczne. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 247, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Leoński Z.** (2006), *Samorząd terytorialny RP*, Warszawa.
- Leoveanu C. A.** (2016), *Performance evaluation systems in the public sector*, Curentul Juridic 3, Tîrgu-Mureş, Romania.
- Lichtarki J.** (2000), *Metodologiczne problemy oceny efektywności nadzoru właścicielskiego*; [w:] Rudolf S. (red.), *Efektywność nadzoru właścicielskiego w spółkach kapitałowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Lipiec-Warzecha L.** (2016), *Odpowiedzialność za naruszenie obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej*; [w:] Bieniaszewska A. Cellary M., Kuśnierz L., Wieczorek P., Wołczak B., *Sprawozdania budżetowe jednostek samorządowych 2016*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Lubimow-Burzyńska I.** (2014), *Mierniki realizacji zadań publicznych ze szczególnym uwzględnieniem zadań oświatowych, jako element poprawy efektywności finansów publicznych*, *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, nr 40 (4/2014), *Efektywność i skuteczność gospodarowania finansami jednostek samorządu terytorialnego w kontekście stabilności finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów.
- Lubińska T. (red.)** (2007), *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Difin, Warszawa.
- Lubińska T. (red.)** (2009), *Nowoczesne zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa.
- Lubińska T.** (2010), *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa.
- Lubińska T., Będzieszek M., Marska-Dzioba N. (red.)** (2015), *Zarządzanie finansami publicznymi a efektywność*, Difin, Warszawa.
- Łęgowik-Świącik S.** (2003), *Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, rozwoju jednostki samorządu terytorialnego*; [w:] Sokołowski J., Sosnowski M., Żabiński A., *Finanse publiczne. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 247, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Łogwiniuk K.** (2011), *Zastosowanie metod taksonomicznych w analizie porównawczej dostępu do infrastruktury ICT przez młodzież szkolną w Polsce*, *Economy and Management*.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W.** (2007), *Finanse Publiczne w Polsce*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Wydanie II, Warszawa.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M.** (2015), *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, PRESSCOM, Wrocław.
- Marascuilo L. A. McSweeney M.** (1977), *Nonparametric and distribution-free method for the social sciences*. Monterey, CA: Brooks/Cole Publishing Company.
- Martens B.** (2004), *The Cognitive Mechanics of Economic Development and Institutional Change*, Routledge, Taylor&Frans Group, London and New York.
- Mazur A.** (2015), *Schylek teorii wartości w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 82 (138), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Mensah W., George B. P.** (2015), *Performance Management in the Public Sector: An Action-Research Based Case Study in Ghana*, *Journal of Applied Economics and Business Research JAEBR*, 5 (2).
- Michalak J.** (2001), *Doświadczenia z zakresu zastosowań Zrównoważonej Karty Dokonań w sektorze technologii informacyjnych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 05, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Michalak J.** (2004), *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 21, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Michalak J.** (2006), *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej jednostek sektora publicznego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 34, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

- Michalak J.** (2007), *Wpływ zastosowania koncepcji pomiaru dokonań spółek na efektywność funkcjonowania nadzoru korporacyjnego w świetle badań ankietowych*; [w:] Sobańska I, Szychta A. (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Michalak J.** (2008), *Pomiar dokonań – od wyniku finansowego do balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.
- Michalak J.** (2010), *Pomiar dokonań*; [w:] Sobańska I. (red.) *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa.
- Michalak M., Zarzycka E.** (2012), *Pomiar dokonań w jednostkach sektora publicznego w Polsce w kontekście wdrażania koncepcji New Public Management – badanie pilotażowe*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 69, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Michalak M., Zarzycka E.** (2013), *Zakres i kierunki wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w pomiarze dokonań w kontekście New Public Management – ujęcie instytucjonalne*, Zarządzanie Publiczne nr 4 (26), Wydawnictwo Naukowe Scholar Sp. z o.o., Warszawa.
- Milaszewicz D.** (2014), *Problemy społecznej efektywności sektora publicznego*, Studia Ekonomiczne nr 180, Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Misiąg W.** (2007), *Bariery wdrażania budżetowania zadaniowego*; [w:] A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, J. Głuchowski (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Mućko P.** (2009), *Systemy rachunkowości na świecie*; [w:] Winiarska K. (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, ODDK, Gdańsk.
- Musialik G., Musialik R.** (2013), *Związek sektora publicznego i rynkowego w koncepcji New Public Management*, Studia ekonomiczne nr 156, Systemy gospodarcze i ich ewolucja: aspekty mikro- i mezoekonomiczne, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.
- Musialik R.** (2015), *Paradygmat w ekonomii, a paradygmat w zarządzaniu sektorem publicznym*, Studia Ekonomiczne nr 209, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.
- Nasilkowski M.** (2003), *Zarys historii myśli ekonomicznej (od XVIII do końca XX wieku)*, Wydawnictwo Key Tex, Warszawa.
- Nicolescu D. O.** (2015), *The connection between financial management and financial control*, DEZBATERI SOCIAL ECONOMICE 2, Bucharest, Romania.
- Niedźwiedź T.** (2008), *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*; [w:] Głuchowski J. (red.), *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, Wydawnictwo naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Nieplowicz M.** (2012), *Mierniki pomiaru realizacji celów jednostek sektora finansów publicznych*, Finanse, Rynki, Ubezpieczenia nr 53, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Nieplowicz M.** (2013), *Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Marszałkowskim województwa mazowieckiego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 287, Wrocław.
- Nieplowicz M.** (2014), *Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w urzędzie miasta Tarnowa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 335, Wrocław.
- Nita B.** (2004), *Integracja rachunku kosztów działań i ekonomicznej wartości dodanej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 19, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Nita B.** (2008), *Istota i ewolucja performance management w kontekście zmiany orientacji rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 43, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Niven P. R.** (2002), *Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximising Performance and Maintaining Results*, John Wiley and Sons, New York.
- North D. C.** (1991), *Institutions*, the Journal of Economic Perspectives, Vol. 5, No. 1.
- Nowak E.** (2008), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nowak W. A.** (1998), *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak W. A.** (1999), *Sterowanie dokonaniem organizacji*; [w:] Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A. *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, ABSOLWENT Sp. z o.o., Łódź
- Nowak W. A., Koczuba-Sobieraj M.** (2003), *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji nie dla zysku: perspektywa amerykańska*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 15, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Nowak W. A.** (2008), *Kontyngencyjne modele rozwoju rachunkowości sektora finansów publicznych*, [w:] pr. zb. Śnieżek E. (red.), *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI w.*, ODDK, Gdańsk
- Nowak W. A.** (2014), *Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.

- Nowak W. A.** (2015), *Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 388. Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak W. A., Koczuba-Sobieraj M.** (2003), *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji nie dla zysku: perspektywa amerykańska*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 15/2003, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Odlanicka-Pocbutt M., Kulińska E.** (2014), *Wdrażanie koncepcji Balanced Scorecard w sektorze publicznym – analiza wybranych doświadczeń część 2*, Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, Seria: Organizacja i Zarządzanie z. 76, Nr kol. 1923, Warszawa.
- O’Flynn J.** (2007), *From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications*, The Australian Journal of Public Administration Vol. 66, No. 3; podano za G. Musialik, R. Musialik (2013), *Związek sektora publicznego i rynkowego w koncepcji New Public Management*, Studia ekonomiczne nr 156, Systemy gospodarcze i ich ewolucja: aspekty mikro- i mezoekonomiczne, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.
- Opolski K., Modzelewski P.** (2004), *Zarządzanie jakością w usługach publicznych*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa
- Opolski K., Modzelewski P.** (2009), *Jakość i efektywność w administracji samorządowej - podejście metodologiczne*, Ekonomia. Rynek, Gospodarka, Społeczeństwo 22.
- Osiatyński J.** (2006), *Finanse publiczne. Ekonomia i polityka*, Wydawnictwo naukowe PWN, Warszawa.
- Owsiak S.** (1998), *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Owsiak S. (red.)** (2002), *Budżet władz lokalnych*, Polskie wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Owsiak S.** (2005), *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa.
- Pan M.** (2013), *Developing Key Performance Indicators (KPIs) for a Department Utilizing Environment Based Design (EBD) Methodology*. Masters thesis, Concordia University, Canada.
- Perera S., Schoch H., Sabaratnam S.** (2007), *Adoption of the Balanced Scorecard in local goverment: an exploratory*, ASIA-PACIFIC MANAGEMENT ACCOUNTING JOURNAL, Volume 2 Issue 1, Asia-Pacific Management Accounting Association, Mara.
- Pieńkos J.** (2004), *Prawo międzynarodowe publiczne*, Kantor Wydawniczy ZAKAMYCZE, Kraków.
- Piotrkowska-Marczak K.** (2011), *Współczesne kierunki zarządzania finansami publicznymi*; [w:] Ruśkowski E. (red.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Wydawnictwo TEMIDA 2, Białystok.
- Plata Diaz A. M., Perez-Lopez G., Zafra-Gomez J. L., Lopez-Hernandez A. M.** (2014), *The Influnce Of Fiscal Strss On The Adoption Of Diverse Management Alternatives. Empirical Evidence On Waste Collection Services In Spain*, materiały konferencyjne EAA 24 maj, Thalinn.
- Platje J.** (2007), *Bodźce i koszty transakcyjne a zmiany instytucjonalne oraz stan polskiej gospodarki w latach 1970 -2000*, Uniwersytet Opolski, Studia i Monografie, Nr 387, Opole.
- Pollalis Y. A., Gartenberg M., Edmunds B.** (2004), *Applying the Balanced Scorecard methodology in the public sector. The case of the Department of Defense in the United States*, University of Piraeus Vol. 54, No 1, Piraeus.
- Postuła M.** (2013), *Rachunkowość jako podstawa sprawozdawczości w układzie zadaniowym – najnowsze rozwiązania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 59 (2013), Szczecin.
- Postuła M., Perczyński P. (red.)** (2009), *Wdrażanie budżetu zadaniowego*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Postuła M., Perczyński P. (red.)** (2010), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Postuła M., Podstawka M.** (2011), *Budżet zadaniowy w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach nr 89, Siedlce.
- Przybyszewski R.** (2004), *Współczesne standardy zarządzania administracją publiczną w polityce społeczno-ekonomicznej państwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn.
- Ratajczyk M. (red.)** (2012), *Współczesne teorie ekonomiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Raulinajtys M., Świdarska G. K.** (2011), *Identyfikacja kosztów transakcyjnych przez rachunkowość*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 62 (118), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Reinfuss R.** (2009), *MBO. Prosta i skuteczna technika zarządzania Twoją firmą*, HELION, Warszawa.
- Robbins G.** (2007), *Obstacles to implementation of New Public Management in an Irish hospital*, Financial Accountability and Management, No 23(1); podano za: Frączkiewicz-Wronka A. (2009), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, Warszawa.
- Rogus M.** (2011), *Budżet zadaniowy jako narzędzie kontroli zarządczej w sektorze samorządowym*, Prace Naukowe WWSZIP Nr 16 (2), Wałbrzych.

- Rojewski L.** (2008), *Kontraktowanie i koszty transakcyjne w partnerstwie publiczno-prawnym. Ujęcie w świetle nowej ekonomii instytucjonalnej*, *Ekonomia* nr 21. Uniwersytet Warszawski, Warszawa.
- Romanowska M.** (2010), *Istota celu przedsiębiorstwa i jego realizacja na przykładzie spółki STOMIL S.A.*, WNEiZ, Studia i prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 17, Szczecin.
- Rówińska M.** (2016), *Przydatność – podstawowa cecha informacji finansowej*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 2/2016 (80), cz. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Rudolf S. (red.)** (2005), *Nowa ekonomia instytucjonalna. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomii i Administracji im. prof. Edwarda Lipińskiego w Kielcach, Kielce.
- Rudolf S.** (2010), *Nowa Ekonomia Instytucjonalna*, *Przedsiębiorstwo przyszłości*, *Kwartalnik Wyższej Szkoły Zarządzania i Prawa* im. Heleny Chodkowskiej nr 12, Warszawa.
- Rudolf W.** (2010), *Koncepcja governance i jej zastosowanie – od instytucji międzynarodowych do niższych szczebli władzy*, *Folia Oeconomica* 245, *Acta Universitatis Lodziensis*, Łódź.
- Rudolf W.** (2011), *Rozwój zarządzania publicznego*, *Folia Oeconomica* 261, *Acta Universitatis Lodziensis*, Łódź.
- Rydlewski G.** (2007), *System administracji publicznej w państwach członkowskich Unii Europejskiej*, Dom Wydawniczy ELIPSA, Warszawa.
- Rydzewska-Włodarczyk M.** (2013), *Warunki pomiaru dokonań w jednostkach samorządu terytorialnego*, *Europa Regionum* 16, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Salachna J. M. (red.)** (2010), *Budżet i wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego – od projektu do sprawozdania*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
- Salamaga M.** (2010), *Mierniki podobieństwa grupowania obiektów*, *Wiadomości Statystyczne* 6 (589), Główny Urząd Statystyczny, Warszawa.
- Sawicka K.** (2013), *Finanse samorządu terytorialnego – podstawy wyodrębnienia, struktura*, *Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa*, Wrocław.
- Sekula A., Julkowski B.** (2015), *Pomiar efektywności wydatków budżetowych dużych miast w Polsce*, *Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 404, *Finanse samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Simons R.** (2009), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, New Jersey podano za: Michalak J. (2010), *Pomiar dokonań*; [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa
- Skadłubowicz I.** (2011), *Zastosowanie Balanced Scorecard w usprawnianiu funkcjonowania urzędów skarbowych w Polsce*, Uniwersytet Łódzki, Łódź.
- Sławińska-Tomtała E.** (2010), *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Praktyczne wskazówki wdrożenia systemu*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Smętkowski M., Jałowiecki B., Gorzelak G.** (2009), *Obszary metropolitalne w Polsce – diagnoza i rekomendacje*, *Studia Regionalne i Lokalne* nr 1 (35), Uniwersytet Warszawski, Centrum Europejskich Studiów Regionalnych i Lokalnych (EUROREG), Warszawa.
- Sobańska I.** (2003), *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*; [w:] Sobańska I. (red.) *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa.
- Sobańska I.** (2005), *Reorientacja sprawozdań finansowych i systemu rachunkowości jako skutek wdrażania MSR*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* Tom 27, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Sobańska I.** (2010), *Podejście Lean*; [w:] Sobańska I. (red.) *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa.
- Sobańska I., Nowak W. A.** (2006), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobiecki R., Pietrewicz J. W. (red.)** (2011), *Koszty transakcyjne. Skutki zmian dla przedsiębiorstw*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Sobiecki R., Pietrewicz J. W. (red.)** (2011b), *Uwarunkowania zmian kosztów transakcyjnych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Sokołowicz M. E.** (2015), *Rozwój terytorialny w świetle dorobku ekonomii instytucjonalnej. Przestrzeń – bliskość – instytucje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Stahl M., Jaworska-Dębska B. (red.)** (2011), *Encyklopedia samorządu terytorialnego dla każdego część 1. Ustrój*, Difin, Warszawa.
- Stahl M.** (2007), *Cele publiczne i zadania publiczne*; [w:] Zimmermann J. (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego. Zjazd Katedr Prawa i Administracji i Postępowania Administracyjnego. Zakopana 24-27 września 2006 r.*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Stanek Z.** (2005), *Uwarunkowania i wyznaczniki efektywności systemu instytucjonalnego*; [w:] Pacho W. (red.), *Szkice ze współczesnej teorii ekonomii*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Stanek Z.** (2011), *Koszty transakcyjne jako przedmiot analizy ekonomii instytucjonalnej*; [w:] Sobiecki R., Pietrewicz J. W. (red.), *Uwarunkowania zmian kosztów transakcyjnych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

- Stanek Z.** (2014), *Instytucje i problemy ich mierzenia*; [w:] Rudolf S. (red.) *Nowa ekonomia instytucjonalna wobec współczesnych problemów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Ekonomii, Prawa i Nauk Medycznych im. prof. Edwarda Lipińskiego w Kielcach, Kielce.
- Stawasz D, Banachowicz B.** (2013), *Zarządzanie publiczne – wyzwania dla procesu kształcenia na poziomie wyższym - przykład zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Studia Ekonomiczne tom 16, Katowice.
- Stępień K.** (2009), *Płynność finansowa i wypłacalność jako wyraz ewolucji celów gospodarowania*; [w:] Micherda B. (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Stiglitz J. E.** (2004), *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa,
- Strąk T.** (2012), *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Suchecki A. M.** (2013), *Metoda budżetowania zadaniowego w publicznym finansowaniu kultury w Polsce*, STUDIA OECONOMICA POSNANIENSIA vol. 1, no. 4 (253), Poznań.
- Suchecki B.** (2010), *Ekometria przestrzenia*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sudol S.** (1999), *Przedsiębiorstwo. Podstawy nauki o przedsiębiorstwie. Teoria i praktyka zarządzania*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń.
- Sudol S.** (2012), *Nauki o zarządzaniu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Surdykowska S. T.** (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
- Sulejewicz A.** (2007), *Koszty transakcyjne w polskiej gospodarce*; [w:] Weresa M. A. (red.), *Polska. Raport o konkurencyjności 2007. Rola zagranicznych inwestycji bezpośrednich w kształtowaniu przewag konkurencyjnych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007; podano za: Sobiecki R., (red.) Pietrewicz J. W. (2011), *Uwarunkowania zmian kosztów transakcyjnych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Surowiec A.** (2015), *Teoria kosztów transakcyjnych a system kontroli zarządczej w łańcuchach dostaw*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Sześciło D.** (2012), *O pomostach między prawem a współczesnymi nurtami zarządzania publicznego*, Zarządzanie Publiczne Nr 4 (22), Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków.
- Szewczuk A.** (2008), *W sprawie statusu ekonomiki sektora publicznego. Rozbieżności interpretacyjne*; [w:] Głuchowski J. (red.), *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Szewczuk A.** (2011), *Filozofia nowego zarządzania publicznego w jednostkach samorządu terytorialnego a praktyczne implikacje*; [w:] Owsiak S. (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Szumka B. (red.)** (2015), *Monografie prawnicze. Jawność i jej ograniczenia. Zadania i kompetencje, Tom IX*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Szolno-Koguc J.** (2009), *Od czego zacząć reformę finansów publicznych – od struktur, procedur czy strumieni?*, [w:] Wieteski S., Wypych M. (red.), *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A.** (1999), *Pomiar, grupowanie i rozliczanie kosztów*; [w:] Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, ABSOLWENT Sp. z o.o., Łódź.
- Szychta A.** (2003), *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 17, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szychta A.** (2007), *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru wyników przedsiębiorstwa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 41, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szychta A.** (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A.** (2010), *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szychta A.** (2013), *Podjęcia do badań naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szychta A.** (2014), *Metody i systemy pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych. Zbilansowana karta wyników*; [w:] Szychta A. (red.) *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer S.A., Warszawa.
- Śmiechowicz J.** (2008), *Samorząd terytorialny we Francji – organizacja, zadania, finanse, Ekonomiczne i organizacyjne instrumenty wspierania rozwoju lokalnego i regionalnego. Przedsiębiorczość, instytucje wsparcia i gospodarka finansowa*, Zeszyty Naukowe nr 500, Ekonomiczne Problemy Usług nr 21, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Śpiwok M.** (2013), *Benchmarking jako sposób na kontrolę zarządczą w urzędach*, Kontrola Zarządcza w Jednostkach Samorządu Terytorialnego, Biuletyn Ministerstwa Finansów, nr 1 (6), Ministerstwo Finansów, Warszawa.

- Świderek I.** (2016), *Sprawozdawczość budżetowa oraz w zakresie operacji finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.
- Świderska G. K.** (2010), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*; [w:] Świderska G. K., *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Świerk J.** (2013), *Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 291, Wrocław.
- Świerk J.** (2015), *Pomiar dokonań jednostki samorządu terytorialnego przy wykorzystaniu strategicznej karty wyników na przykładzie gminy Inowrocław*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H Oeconomia 4, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Wydział Ekonomiczny, Lublin.
- Świerk J.** (2016), *Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 442, Wrocław.
- Tatoj M.** (2014), *Polityka w zakresie audytu wewnętrznego jednostek sektora polskich finansów publicznych a wspomaganie zarządzania w kształtowaniu wyników jednostek*, Studia Ekonomiczne vol. 201, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Warszawa.
- Tokarczyk R.** (2006), *Prawo amerykańskie*, Kantor Wydawniczy ZAKAMYCZE, Kraków.
- Turyňa J.** (1997), *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Urbanak G., Strumnik A.** (2011), *Budżet zadaniowy jako instrument zarządzania finansami sądów powszechnych i edukacji ekonomicznej*; [w:] Owsiak S. (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Waal A. de** (2007), *Strategic Performance Management*, Palgrave Macmillan, New York.
- Wakula M.** (2013), *Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 61/2013, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Wakula M.** (2016), *Standaryzacja rachunkowości budżetowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 80. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 2, Szczecin.
- Walczak M., Kowalczyk M.** (2010), *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa.
- Walesiak M.** (2014), *Przegląd formuł normalizacji wartości zmiennych oraz ich własności w statystycznej analizie wielowymiarowej* Przegląd Statystyczny r. LXI – zeszyt 4, Polska Akademia Nauk, Toruń.
- Walińska E., Urbanek P.** (2000), *Rachunkowość zarządcza*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź.
- Walińska E.** (2005), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna Kraków.
- Walińska E.** (2008), *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., Rymkiewicz B.** (2015), *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wansacz E.** (2011), *Budżetowanie zadaniowe w jednostkach samorządu lokalnego*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu. Zarządzanie finansami sektora publicznego. Decyzje, instrumenty, ryzyko, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań.
- Wernik. A.** (2011), *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
- Wierzbicki J.** (2011), *Koszty transakcyjne a państwo – regulacje w związku z kosztami transakcyjnymi*; [w:] Sobiecki R., Pietrewicz J.W. (red.), *Uwarunkowania zmian kosztów transakcyjnych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Wilkin J.** (2016), *Instytucjonalne i kulturowe podstawy gospodarowania. Humanistyczna perspektywa ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.
- Williamson O.** (1998), *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Williamson O. E.** (1999), *Strategy Research: Governance and Competence Perspectives*, Strategic Management Journal, Vol. 20, No. 12, John Wiley & Sons.
- Williamson O.** (2015), *Ekonomia kosztów transakcyjnych: naturalne etapy rozwoju. Wykład noblowski wygłoszony 8 grudnia 2009 z wprowadzeniem Boba Jessopa*, Zarządzanie Publiczne nr 2 (32), Wydawnictwo Naukowe Scholar Sp. z o.o., Warszawa.
- Winiarska K.** (2005), *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa.
- Winiarska K. (red.)** (2012), *Budżet zadaniowy w teorii i praktyce*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Winiarska K. (red.)** (2016), *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Wiszniewski Z.** (1997), *Mikroekonomia współczesna. Syntetyczne ujęcie*, OLYMPUS Centrum Edukacji i Rozwoju Biznesu, Warszawa.
- Witkowska D. (red.)** (2004), *Statystyka w zarządzaniu*, AND, Warszawa.
- Włodarek J.** (2012), *Modyfikacja ewidencji kosztów w gminach wiejskich alternatywą budżetu zadaniowego*, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie T. 20, Nr 1, Tarnów.

- Wnuk-Pel T.** (2003), *Zrównoważona karta dokonań jako system pomiaru działalności* [w:] Sobańska I. (red.) *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa.
- Wojciechowski E.** (2012), *Zarządzanie w samorządzie terytorialnym*, Difin, Warszawa.
- Wojciechowski E., Podgórnjak-Krzykacz A.** (2013), *System pomiaru wyników działalności organizacji publicznych – praktyka samorządów europejskich i amerykańskich*, *Optimum. Studia Ekonomiczne. Nr 1 (61)*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Wojciechowski M.** (2014), *Koszt władzy w polskim samorządzie terytorialnym*, Difin, Warszawa.
- Wójtowicz T.** (2015), *Aspekty praktyczne użyteczności sprawozdań finansowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 82 (138), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Wrzosek S.** (2005), *Znaczenie efektywności ekonomicznej w procesach decyzyjnych przedsiębiorstw*; [w:] Dudycz T. (red.), *Efektywność – rozważania nad istotą i pomiarem*, Prace naukowe nr 1060, Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Zajdel M., Michalewicz-Kaniowska M.** (2013), *Bank Danych Regionalnych w aspekcie planowania Strategii Rozwoju Gminy*, Europa Regionum Tom XVI, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Zalewski A.** (2006), *Teoretyczne podstawy zarządzania gminą*; [w:] Sochacka-Krysiak H. (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Szkoła Główna w Warszawie, Warszawa.
- Zalewski A. (red.)** (2007), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Zawadzka-Pąk U. K.** (2013), *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.
- Zawadzka-Pąk U. K.** (2014), *Konstrukcja prawna, wdrażanie i realizacja budżetu zadaniowego we Francji i Polsce*, edu-Libri, Kraków.
- Zawicki M.** (2011), *Nowe Zarządzanie Publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Zbroińska B.** (2013), *Wkład ekonomii kosztów transakcyjnych i teorii kontraktów do nauki o zarządzaniu*, Studia i Materiały, Miscellanea Oeconomicae nr 2, Wydział Zarządzania i Administracji Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach, Kielce.
- Zieleniewski J.** (1981), *Organizacja i zarządzanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ziółkowska W.** (2000), *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań.
- Ziółkowska W.** (2010), *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań.
- Ziółkowski M., Goleń M.** (2006), *Zarządzanie strategiczne rozwojem lokalnym*; [w:] Sochacka-Krysiak H. (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Szkoła Główna w Warszawie, Warszawa.
- Zuchewicz J.** (2011), *Perspektywy rozwoju modeli rachunkowości na świecie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668. Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 41, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Zysnarska A.** (2006), *Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
- Zysnarska A.** (2010), *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.

Źródła internetowe

- 57 Final: Commission Staff Working Document** – Accompanying the document (to) Report from the Commission to the Council and the European Parliament, *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States – The suitability of IPSAS for the Member States {COM(2013) 114 final}*, European Commission, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2013:0057:FIN:EN:PDF>, [dostęp: 11.03.2017 r.].
- Adamiec J.** (2010), *Budżet zadaniowy w krajach Unii Europejskiej*, r 10 (35), Biuro Analiz Sejmowych BAS, 2010, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/3795A0756D675ED1C12576EE002A3F88/\\$file/Analiza_%20BAS_2009_35.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/3795A0756D675ED1C12576EE002A3F88/$file/Analiza_%20BAS_2009_35.pdf), [dostęp: 20.03.2017 r.].
- Bellanca S., Cultrera S., Vermeylen G.** (2015), *Analysis of Public Accounting Systems in the European Union, Research in World Economy*, Vol. 6, No. 3., Canada, <http://www.sciedu.ca/journal/index.php/rwe/article/view/7834>, [dostęp: 02.02.2017 r.].
- Benito B., Brusca I., Montesinos V.** (2007), *The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs*, International Review of Administrative Sciences, SAGE Publications, California, https://www.researchgate.net/profile/Bernardino_Benito/publication/235799669_The_harmonization_of_government_financial_information_systems_The_role_of_the_IPSASs/links/57432baf08aea45ee84c918d/The-

harmonization-of-government-financial-information-systems-The-role-of-the-IPSASs.pdf, [dostęp: 02.02.2017 r.].

Dmochowska H., Jeznak M., Leszczyńska-Lubarek O., *Rachunki narodowe a statystyka finansów publicznych*, [w:] Plich M. (red.), *Rachunki narodowe. Wybrane problemy i przykłady zastosowań*, Główny Urząd Statystyczny, Departament Rachunków Narodowych, źródło: http://stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/rachunki_narodowe-wybr_probl_i_przyk_zastos.pdf, [dostęp: 18.12.2016 r.].

Ernst & Young (2012), *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, Prepared for Eurostat, Final Report, [dostęp: 12.05.2017 r.].

EUROSTAT (2012), *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.pdf, [dostęp: 03.01.2017 r.].

Furubotn E. G., Richter R. (2005), *Institutions And Economic Theory : The Contribution Of The New Institutional Economics*, University of Michigan Press, Ann Arbor, eBook Collection (EBSCOhost), [dostęp: 24.11.2016 r.].

Informacja Ministra Finansów na temat stanu wdrażania budżetu zadaniowego z dnia 5 czerwca 2014 r. źródło: www.finance.mf.gov.pl, [dostęp: 6.11.2015 r.].

International Public Sector Accounting Standards Board (2014), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, International Federation of Accountant Volume I, New York, <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>, [dostęp: 24. 4.2017 r.].

International Public Sector Accounting Standards Board (2014), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, International Federation of Accountant Volume II, New York, <https://www.icpak.com/wp-content/uploads/2015/09/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-2.pdf>, [dostęp: 24. 4.2017 r.].

Introduction to the Balanced Scorecard for the Public Sector, www.stellarleadership.com, [dostęp: 20.05.2017 r.].

Kachniarz M., *Efekt skali, a efektywność usług publicznych*, źródło: <http://web.ae.katowice.pl/stanley/konferencja/pdf/Kachniarz.pdf>, [dostęp: 20.05.2013 r.].

Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Zarządzanie finansami publicznymi – narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych*, dsc.kprm.gov.pl, [dostęp: 04.01.2016 r.].

Kancelaria Prezesa Rady Ministrów (2011), *Materiały szkoleniowe w ramach projektu „Poprawa jakości zarządzania w administracji rządowej – Akademia Zarządzania Publicznego II etap”*, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego, (PO KL, Priorytet V, Działanie 5.1, Poddziałanie 5.1.1), *Zarządzanie finansami publicznymi – narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych*, Warszawa, [dostęp: 24. 4.2017 r.].

Khan A., Mayes S. (2009), *Transition to Accrual Accounting*, Technical Notes and Manuals, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, źródło: http://www.eastafricit.org/images/uploads/documents_storage/Transition_to_Accrual_Accounting.pdf, [dostęp: 25.01.2016 r.].

Klein P. G. (2000), *New Institutional Economics*, źródło: <http://ecsocman.hse.ru/data/865/177/1218/0530book.pdf>, [dostęp: 10.04.2017 r.].

Konsultacje w sprawie EPSAS, Ministerstwo Finansów, www.finance.mf.gov.pl, [dostęp: 02.01.2016 r.].

Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSP dla państw członkowskich*, SWD (2013) 57 finał, Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego, Bruksela, źródło: http://pibr.pl/wp-content/uploads/2013/04/COM_2013_114_PL_ACTE_f.pdf, [dostęp: 18.12.2016 r.].

Lada K., *Znaczenie rachunków narodowych w analizach ekonomicznych*, [w:] Plich M. (red.), *Rachunki narodowe. Wybrane problemy i przykłady zastosowań*, Główny Urząd Statystyczny, Departament Rachunków Narodowych, źródło: http://stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/rachunki_narodowe-wybr_probl_i_przyk_zastos.pdf, [dostęp: 18.12.2016 r.].

Micherda B., *Polityka rachunkowości w systemie rachunkowości*, źródło: http://www.ue.katowice.pl/fileadmin/_migrated/content_uploads/18_01.pdf, [dostęp: 3.04.2017 r.].

Ministerstwo Finansów (2008), opracowania dotyczące wyjazdów studyjnych przedstawicieli Ministerstwa Finansów realizowanych jako szkolenie: *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Norwegii*, Warszawa, [dostęp: 23.05.2017 r.].

Ministerstwo Finansów (2009), opracowania dotyczące wyjazdów studyjnych przedstawicieli Ministerstwa Finansów realizowanych jako szkolenie: *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Finlandii*, Warszawa, [dostęp: 23.05.2017 r.].

Ministerstwo Finansów (2009), opracowania dotyczące wyjazdów studyjnych przedstawicieli Ministerstwa Finansów realizowanych jako szkolenie: *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Wielkiej Brytanii*, Warszawa 2009. [dostęp: 23.05.2017 r.].

Ministerstwo Finansów (2016), *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Biuletyn Ministerstwa Finansów nr 3 (20), Warszawa, źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=7b78bd36-31ea-4f08-b24f-d72b3b479c27&groupId=764034, [dostęp: 21.04.2017 r.].

Misiąg W. (2013), *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego – refleksje i prognozy*, Studia BAS Nr 1(33), źródło: www.bas.sejm.gov.pl, [dostęp: 12.12.2016 r.].

Najwyższa Izba Kontroli (2012), *Informacja o wynikach – wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, kontroli, monitorowania i sprawozdawczości*, KAP-4101-01/2011, Nr ewid. 27/2012/P/11/001/KAP, [dostęp: 6.02.2017 r.].

Neely A., Platts K. (2005), *Performance measurement system design: A literature review and research agenda*, International Journal of Operations & Production Management 25(12), [dostęp: 14.06.2017 r.].

Nørreklit H. (2000), *The balance on the balanced scorecard—a critical analysis of some of its assumptions*, Management Accounting Research 11, [dostęp: 14.06.2017 r.].

Odpowiedź podsekretarza stanu Ministerstwa Finansów na zapytanie nr 1304 w sprawie przeprowadzenia oceny przydatności międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (10.07.2012r.) Warszawa, www.sejm.gov.pl, [dostęp: 02.01.2017 r.].

Opracowania dotyczące wyjazdów studyjnych przedstawicieli Ministerstwa Finansów realizowanych jako szkolenie: *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Norwegii* (2008), Warszawa, [dostęp: 23.05.2017 r.].

Opracowania dotyczące wyjazdów studyjnych przedstawicieli Ministerstwa Finansów realizowanych jako szkolenie: *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Finlandii*, (2009) Warszawa, [dostęp: 23.05.2017 r.].

Opracowania dotyczące wyjazdów studyjnych przedstawicieli Ministerstwa Finansów realizowanych jako szkolenie: *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Wielkiej Brytanii*, (2009), Warszawa [dostęp: 23.05.2017 r.].

Ośrodek Badania Aktywności Lokalnej przy Spółdzielni "Kooperatywa Pozarządowa", *Zarządzanie – standardy w organizacji pozarządowej*, Spółdzielnia Kooperatywa Pozarządowa Ogólnopolska Federacja Organizacji Pozarządowych, Warszawa 2010, r. źródło: <http://ofop.eu/biblioteka/15534/zarządzanie-standardy-w-organizacji-pozarządowej> [dostęp: 03.10.2014r.].

Owsiak S. (2013), *Wieloletnie planowanie finansowe a funkcjonowanie budżetu zadaniowego*, Studia BAS, Nr 1(33), źródło: www.bas.sejm.gov.pl, [dostęp: 12.12.2016 r.].

Perera S., Schoch H., Sabaratnam S. (2007), *Adoption of the Balanced Scorecard in local government: an exploratory*, ASIA-PACIFIC MANAGEMENT ACCOUNTING JOURNAL, Volume 2 Issue 1, [dostęp: 18.12.2016 r.].

Perło D., Poniatowicz M., Salachna M. (2010), *Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego*, Walter Kluwer Polska Sp. z o.o., <http://lex.online.wolterskluwer.pl/>, [dostęp: 05.11.2015 r.].

Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States, European Commission (2012), Luxemburg, www.eurostat.eu, [dostęp: 12.12.2016 r.].

Public Sector Committee (2007), *Accrual Accounting in the Public Sector*, <http://www.iasplus.com/en/binary/europe/0701feeaccrual.pdf>, [dostęp: 11.08.2016 r.].

Rada Ministrów (2008), *Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych*, druk sejmowy nr 1181, Warszawa, [dostęp: 2.06.2015 r.].

Rautiainen A. (2005), *Balanced Scorecard usage in Finnish Municipalities*, [dostęp: 11.04.2017 r.].

Report from the Commission to the Council and the European Parliament, Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States – The suitability of IPSAS for the Member States {SWD(2013) 57 final}, European Commission, <http://eurex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:EN:PDF>, [dostęp: 11.03.2017 r.].

Rodríguez Bolívar M. P., López Hernández A. M., Ortiz Rodríguez D. (2010), *Implementing the balanced scorecard in public sector agencies: An experience in municipal sport services*, academia, revista latinoamericana de administración, 45, de Cladea, <http://revistaacademia.cladea.org>, [dostęp: 11.08.2016 r.].

Szpringer Z. (2013), *Budżet zadaniowy Polski w świetle doświadczeń międzynarodowych*, Studia BAS Nr 1(33), Warszawa, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/\\$file/Studia_BAS_33.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/$file/Studia_BAS_33.pdf), [dostęp: 20.03.2017 r.].

Strategia Gminy POLANA. Szanse i bariery rozwoju (2013), [dostęp: 11.05.2017 r.].

The Chartered Institute of Management Accountants (2008), *Balanced Scorecard Topic Gateway Series* No. 2, źródło: http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/cid_tg_balanced_scorecard_nov08.pdf, [dostęp: 20.05.2017 r.].

Uzasadnienie do ustawy o finansach publicznych, źródło: http://www.nettax.pl/serwis/nawosci/Projekty/080929_01uz.pdf, [dostęp: 2.06.2017 r.].

Wang N. (2003), *Measuring Transaction Costs: An Incomplete Survey*, RONALD COASE INSTITUTE Working Paper 2, [dostęp: 24.11. 2016 r.].

Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (*International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*), źródło: www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf, [dostęp: 11.12.2015 r.].

Wyżnikiewicz B. (2012), Mazowieckie ma silniejszą gospodarkę niż Słowacja i Bułgaria, źródło: <http://web.archive.org/web/20120622021425/http://biznes.pl:80/magazyny/finanse/mazowieckie-ma-silniejsza-gospodarke-niz-slowacja-,5158078,magazyn-detal.html>, [dostęp: 2.06.2017 r.].

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.466.3896&rep=rep1&type=pdf>, [dostęp: 20.05.2017 r.].

www.budzet-zadaniowy.com, [dostęp: 22.10.2015 r.].

<http://www.epsas.eu/en/ipsas-the-standards.html>, [dostęp: 11.12.2015 r.].

www.frdl.org.pl/pliki/frdl/document/publikacjeFRDL/Poradnik%20dla%20radnych_ABC_samorzadu.pdf, [dostęp: 15.11.2015 r.].

<https://www.gov.uk/guidance/local-government-structure-and-elections>, [dostęp: 20.05.2017 r.].

www.iasplus.com/en, [dostęp: 11.08.2016 r.].

<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2015-Handbook-Vol-I-v2.pdf>, [dostęp: 11.01.2017 r.].

<http://www.ipsas.be/standards.html>, [dostęp: 11.01.2017 r.].

<https://kpilibrary.com/topics/using-the-balanced-scorecard-in-the-public-sector>, [dostęp: 26.05.2017 r.].

<http://www.mf.gov.pl>, [dostęp: 02.11.2016 r.].

<http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audytwewnetrny/kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy>, [dostęp: 02.11.2016 r.].

<https://www.msp.gov.pl>, [dostęp: 12.10.2016 r.].

<http://www.msz.gov.pl>, [dostęp: 10.09.2016 r.].

<http://www.nato.int>, [dostęp: 2.06.2017 r.].

<https://www.nbportal.pl>, [dostęp: 26.05.2017 r.].

<https://www.nidirect.gov.uk>, [dostęp: 20.05.2017 r.].

https://www.researchgate.net/publication/235309521_Performance_measurement_system_design_A_literature_review_and_research_agenda, [dostęp: 12.05.2017 r.].

<http://sejm.gov.pl>, [dostęp: 02.06.2016 r.].

<http://stat.gov.pl>, [dostęp: 10.10.2016 r.].

<http://www.unic.un.org.pl>, [dostęp: 2.06.2017 r.].

Akty prawne:

Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej nr NLE 2010/0277.

Komunikat nr 23 w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych z dnia 16.12.2009 r. (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.

Projekt rozporządzenia Rady Ministrów uchylającego rozporządzenie w sprawie wprowadzenia Nomenklatury Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych (NTS) (Dz.U. 2017r. poz. 825)

Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie, (Dz.U. L 310 z 30.11.1996)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz.U. 2009 nr 211 poz. 1633).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. 2010 nr 38 poz. 207 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. 2010 nr 43 poz. 247 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz.U. 2010 nr 44 poz. 255).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 roku w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości z tytułu poręczeń i gwarancji (Dz.U. 2010 nr 57 poz. 366).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2010 nr 128 poz. 861 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sprawozdania budżetowe łączne są sporządzane przez: dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia i dysponentów części budżetowych, którzy posiadają jednostki podległe na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych i własnego sprawozdania jednostkowego; dysponentów środków budżetu państwa, przekazujących dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami na podstawie sprawozdań Rb-50 otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego; dyrektorów izb skarbowych na podstawie sprawozdań jednostkowych urzędów skarbowych, jako organów podatkowych (Dz. U. z 2014 poz. 119 z późn. zm).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2016 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie wprowadzenia Nomenklatury Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych (NTS) (Dz.U. z 2000 r. Nr 58, poz. 685).

Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie, Dz.U L 310 z 30.11.1996 r.

Rozporządzenie (WE) nr 1059/2003 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 maja 2003 roku w sprawie ustalenia wspólnej klasyfikacji Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych (NUTS) (Dz. Urz. UE L 154 z 21.06.2003).

US GASBSC 1, May 1987, Concepts Statement No 1 of the Governmental Accounting Standards Board: Objectives of Financial Reporting, Norwalk, CT.

Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. 2001 r. Nr 142, poz. 1592 ze zm.).

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. 1990 nr 16 poz. 95).

ustawa z 25 października 1991 o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. 1991 nr 114 poz. 493).

Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 z późn. zm).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 1994 nr 121 poz. 591 z późn. zm.

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. 1998 nr 91 poz. 578).

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

Ustawa z 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (Dz.U. nr 96, poz. 603 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym (Dz. U. z 2000 r.88.985 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o dodatkach mieszkaniowych, Dz.U.2017.0.180.

Ustawa o dostępie do informacji publicznej z 01.01.2002 r. (Dz.U. 2001r. nr 112 poz. 1198).

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2004 Nr 173 poz. 1807).

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2005 nr 14 poz. 114 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. 2005r. Nr 64, poz.565).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. nr 157, poz. 1240, z późn. zm.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. 2011 nr 112 poz. 654).

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007, Tom I, IASB.

Spis rysunków

RYSUNEK 1. WYZNACZNIKI NOWEJ ORIENTACJI W ZARZĄDZANIU PUBLICZNYM NA TLE AKTUALNYCH UWARUNKOWAŃ FUNKCJONOWANIA SEKTORA SAMORZĄDOWEGO.	67
RYSUNEK 2. ZALETY RACHUNKOWOŚCI MEMORIAŁOWEJ.....	110
RYSUNEK 3. OBIEG SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO.	122
RYSUNEK 4. BUDOWA BUDŻETU ZADANIOWEGO.....	161
RYSUNEK 5. OGÓLNA MAPA STRATEGII.....	211
RYSUNEK 6. PODSTAWOWE PERSPEKTYWY ORAZ PYTANIA, KTÓRE NALEŻY STAWIAĆ PRZY FORMUŁOWANIU CELÓW I MIERNIKÓW W BSC DLA JEDNOSTEK SEKTORA PUBLICZNEGO.	212
RYSUNEK 7. DOCHODY OGÓŁEM W ZŁOTYCH NA MIESZKAŃCA.....	234
RYSUNEK 8. LICZBA MIESZKAŃCÓW W 2015 ROKU W OSOBACH.	234
RYSUNEK 9. LICZBA PODMIOTÓW W REJESTRZE REGON W SZTUKACH.....	235
RYSUNEK 10. LICZBA LUDNOŚĆ W OSOBACH NA KM ²	235
RYSUNEK 11. POWIERZCHNIA GMINY W KM ²	236
RYSUNEK 12. GŁÓWNI BENEFICJENCI INFORMACJI.....	238
RYSUNEK 13. RANKING CELI SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH W GMINACH.	242
RYSUNEK 14. STOSOWANE I PLANOWANE DO WDROŻENIA NARZĘDZIA WSPOMAGAJĄCE ZARZĄDZANIE.....	249
RYSUNEK 15. EWIDENCJA KOSZTÓW A WDROŻONE LUB PLANOWANE DO WDROŻENIA NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ.	251
RYSUNEK 16. CHARAKTERYSTYKI DLA GMIN WYKORZYSTUJĄCYCH NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ.	254
RYSUNEK 17. GMINY, KTÓRE UWAŻAJĄ, ŻE BUDŻET ZADANIOWY JEST LEPSZYM NARZĘDZIEM PLANOWANIA, STOSUJĄ LUB PLANUJĄ WDROŻYĆ NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ.	256
RYSUNEK 18. MEDIANY CHARAKTERYSTYK W GRUPIE GMIN PLANUJĄCYCH I NIEPLANUJĄCYCH WDROŻYĆ BUDŻET ZADANIOWY.	259
RYSUNEK 19. ZALEŻNOŚĆ SUMARYCZNEGO POTENCJAŁU RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ GMIN OD SUMARYCZNEGO POTENCJAŁU GMIN	266
RYSUNEK 20. MACIERZ 9-POŁOWA DLA BADANYCH GMIN.....	268
RYSUNEK 21. SCHEMAT STRUKTURY GMINY.	272

RYSUNEK 22. SCHEMAT ORGANIZACYJNY URZĘDU MIEJSKIEGO GMINY POLANA.	273
RYSUNEK 23. KONCEPCJA ZINTEGROWANEGO RAPORTU FINANSOWEGO DLA GMINY POLANA.	284

Spis tabel

TABELA 1. USTRÓJ ORAZ ORGANIZACJA SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO PAŃSTW UNII EUROPEJSKIEJ	37
TABELA 2. WYRÓŻNIKI ZARZĄDZANIA PUBLICZNEGO	47
TABELA 3. GŁÓWNE ZEWNĘTRZNE CZYNNIKI MAJĄCE WPŁYW NA POWSTANIE I ROZWÓJ KONCEPCJI NOWEGO ZARZĄDZANIA PUBLICZNEGO	57
TABELA 4. GŁÓWNE POSTULATY ZMIAN W ZARZĄDZANIU JEDNOSTKAMI SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH WPROWADZONE PRZEZ KONCEPCJĘ <i>NEW PUBLIC MANAGEMENT</i>	59
TABELA 5. ZESTAWIENIE ADAPTACYJNE STANDARDÓW MSSF NA POTRZEBY SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH	93
TABELA 6. WYKAZ PAŃSTW EUROPEJSKICH DOSTOSOWUJĄCYCH REGULACJE KRAJOWE DO MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO.	99
TABELA 7. PORÓWNANIE RACHUNKOWOŚCI MEMORIAŁOWEJ I KASOWEJ W SEKTORZE PUBLICZNYM	108
TABELA 8. UŻYTKOWNICY INFORMACJI O JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH	118
TABELA 9. RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT – PORÓWNANIE WARIANTÓW SPRAWOZDAWCZYCH .	124
TABELA 10. ANALIZA PORÓWNAWCZA POSZCZEGÓLNYCH KOMPONENTÓW SYSTEMU SPRAWOZDAWCZOŚCI JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO.....	126
TABELA 11. DEFINICJE BUDŻETU ZADANIOWEGO WEDŁUG RÓŻNYCH AUTORÓW	155
TABELA 12. PRZYKŁADOWE MIERNIKI ODDZIAŁYWANIA, REZULTATU I PRODUKTU	164
TABELA 13. WYMAGANIA STAWIANE MIERNIKOM REALIZACJI CELÓW	165
TABELA 14. HARMONOGRAM PRAC ZWIĄZANYCH Z WDRAŻANIEM BUDŻETU ZADANIOWEGO W POLSCE	174
TABELA 15. PROCES WDRAŻANIA BUDŻETU ZADANIOWEGO W WYBRANYCH KRAJACH NA ŚWIECIE.....	182
TABELA 16. CHARAKTERYSTYKI WYBRANYCH GMIN	236
TABELA 17. GŁÓWNI BENEFICJENCI SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH	238
TABELA 18. SUMA BENEFICJENTÓW SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH	239
TABELA 19. CELE WYKORZYSTANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH	241
TABELA 20. SUMA WSKAZYWANYCH CELÓW WYKORZYSTANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH	243

TABELA 21. GŁÓWNY BENEFICJENT A WSKAZANE CELE INFORMACYJNE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH GMIN	244
TABELA 22. STOSOWANY UKŁAD EWIDENCJI KOSZTÓW	246
TABELA 23. STOSOWANE (LUB PLANOWANE DO WDROŻENIA) NARZĘDZIA WSPOMAGAJĄCE ZARZĄDZANIE	247
TABELA 24. STOSOWANE NARZĘDZIA WSPOMAGAJĄCE ZARZĄDZANIE	248
TABELA 25. ZALETY WYKORZYSTANIA NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W GMINIE.	250
TABELA 26. EWIDENCJA KOSZTÓW, A WDROŻONE LUB PLANOWANE DO WDROŻENIA NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ	251
TABELA 27. WDROŻONE LUB PLANOWANE DO WDROŻENIA NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ A STOSOWANA EWIDENCJA KOSZTÓW	252
TABELA 28. WDROŻONE NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ A CHARAKTERYSTYKI GMIN	253
TABELA 29. WARTOŚCI POZIOMU ISTOTNOŚCI (P-VALUE) DLA CHARAKTERYSTYKI GMIN W GRUPIE GMIN WYKORZYSTUJĄCY I NIEWYKORZYSTUJĄCYCH WYBRANE NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ	255
TABELA 30. CZY BUDŻET ZADANIOWY JEST LEPSZYM NARZĘDZIEM KONTROLI ZASOBÓW I PROCESÓW NIŻ BUDŻET TRADYCYJNY	256
TABELA 31. GMINY, KTÓRE UWAŻAJĄ, ŻE BUDŻET ZADANIOWY JEST LEPSZYM NARZĘDZIEM PLANOWANIA, STOSUJĄ LUB PLANUJĄ WDROŻYĆ NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ	256
TABELA 32. CZY ZOSTAŁ WDROŻONY BUDŻET ZADANIOWY	257
TABELA 33. PRZYCZYNY NIE WDROŻENIA BUDŻETU ZADANIOWEGO	258
TABELA 34. CHARAKTERYSTYKA GMIN PLANUJĄCYCH WDROŻYĆ BUDŻET ZADANIOWY I NIEPLANUJĄCYCH GO WDROŻYĆ	259
TABELA 35. TEST MANA- WHITNEYA W GRUPIE GMIN CHCĄCYCH WDROŻYĆ BUDŻET ZADANIOWY ORAZ NIE CHCĄCYCH GO WDRAŻAĆ	260
TABELA 36. STOSOWANIE MIERNIKÓW FINANSOWYCH I NIEFINANSOWYCH DOKONAŃ	261
TABELA 37. CHARAKTERYSTYKA GMIN STOSUJĄCYCH MIERNIKI FINANSOWE I NIEFINANSOWE POMIARU DOKONAŃ	261
TABELA 38. ZESTAWIENIE HIPOTEZ BADAWCZYCH	262
TABELA 39. SUMARYCZNY POTENCJAŁ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ I SUMARYCZNY POTENCJAŁ GMIN	265
TABELA 40. LICZBA GMIN W MACIERZY 9-POŁOWEJ	267

TABELA 41. ANALIZA SWOT GMINY POLANA	277
TABELA 42. REALIZACJA CELU STRATEGICZNEGO I W PERSPEKTYWIE KLIENTA.....	288
TABELA 43. REALIZACJA CELU STRATEGICZNEGO I W PERSPEKTYWIE FINANSOWEJ	289
TABELA 44. REALIZACJA CELU STRATEGICZNEGO I W PERSPEKTYWIE PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH.....	289
TABELA 45. REALIZACJA CELU STRATEGICZNEGO I W PERSPEKTYWIE WIEDZY I ROZWOJU	291
TABELA 46. REALIZACJA CELU STRATEGICZNEGO II W PERSPEKTYWIE KLIENTA	292
TABELA 47. REALIZACJA CELU STRATEGICZNEGO II W PERSPEKTYWIE FINANSOWEJ	294
TABELA 48. REALIZACJA CELU STRATEGICZNEGO II W PERSPEKTYWIE PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH.....	294
TABELA 49. REALIZACJA CELU STRATEGICZNEGO II W PERSPEKTYWIE WIEDZY I ROZWOJU	296
TABELA 50. WYKAZ MIERNIKÓW DOKONAŃ DLA GMINY POLANA W PERSPEKTYWIE KLIENTA, FINANSOWEJ, PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH ORAZ UCZENIA SIĘ I ROZWOJU	298